АРБИТРАЖНЫЙ СУД ПОВОЛЖСКОГО ОКРУГА

ПОСТАНОВЛЕНИЕ

от 28 ноября 2024 г. N Ф06-9352/2024

Дело N А72-13768/2023

Резолютивная часть постановления объявлена 21 ноября 2024 года.

Полный текст постановления изготовлен 28 ноября 2024 года.

Арбитражный суд Поволжского округа в составе:

председательствующего судьи Мухаметшина Р.Р.,

судей Закировой И.Ш., Сибгатуллина Э.Т.,

при ведении протокола судебного заседания секретарем судебного заседания Пантиной Л.Т. (протоколирование ведется с использованием систем веб-конференции, материальный носитель видеозаписи приобщается к протоколу),

при участии в судебном заседании с использованием системы веб-конференции представителя:

Управления Федеральной налоговой службы по Ульяновской области - Смольниковой М.А., доверенность от 09.01.2024,

при участии в Арбитражном суде Поволжского округа представителей:

общества с ограниченной ответственностью "РегионХимСервис" - Тихонова Ю.А., доверенность от 07.11.2024, генеральный директор Фафонова А.А., (паспорт, лично)

рассмотрев в открытом судебном заседании с использованием системы веб-конференции кассационные жалобы Управления Федеральной налоговой службы по Ульяновской области и общества с ограниченной ответственностью "РегионХимСервис"

на решение Арбитражного суда Ульяновской области от 11.06.2024 и постановление Одиннадцатого арбитражного апелляционного суда от 28.08.2024 по делу N А72-13768/2023

по заявлению общества с ограниченной ответственностью "РегионХимСервис" (ОГРН 1167325064312, ИНН 7326053314) к Управлению Федеральной налоговой службы по Ульяновской области (ОГРН 1047301036133, ИНН 7325051113) о признании частично недействительным решения Управления Федеральной налоговой службы по Ульяновской области от 22.06.2023 N 4847 о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения,

установил:

общество с ограниченной ответственностью "РегионХимСервис" (далее - ООО "РегионХимСервис", общество, налогоплательщик) обратилось в Арбитражный суд Ульяновской области к Управлению Федеральной налоговой службы по Ульяновской области (далее - УФНС России по Ульяновской области, Управление, налоговый орган) с заявлением о признании недействительным решения Управления от 22.06.2023 N 4847 о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Судом первой инстанции в порядке статьи 49 АПК РФ удовлетворено ходатайство об уточнении заявленных требований, согласно которому заявитель просил признать недействительным решение УФНС России по Ульяновской области от 22.06.2023 N 4847 в части начисления: 1) Налог на прибыль организации (соответствующие пени, штрафы):

1.1. По эпизоду (Проценты по договорам займа) - 2 568 000 руб., в том числе:

2019 год - 528 000 руб., 2020 год - 1 020 000 руб., 2021 год - 1 020 000 руб.

1.2. По эпизоду (Резерв по сомнительным долгам за 2021 г.) - 1 713 261,1 руб.

1.3. По эпизоду (Реализация автомобиля) за 9 месяцев 2021 г. - 398 798 руб.

2) НДС (соответствующие пени, штрафы): 3 квартал 2021 г. - 654 447,42 руб. (по эпизоду "Реализация автомобиля")

3) НДФЛ (соответствующие пени, штрафы):

3.1. По эпизоду (Выплаты Управляющему Обществом) за 2021 г. - 2 628 530,81 руб.

3.2. По эпизоду (Подотчетные денежные средства):

2019 г. - 1 104 221,9 руб., 2020 г. - 713 771 руб.

4) Страховые взносы (соответствующие пени, штрафы):

4.1. По эпизоду (Выплаты Управляющему Обществом) за 2021 г. - 2 983 088,68 руб., в том числе: ОПС - 2 022 210 руб., ОМС - 941 669,1 руб., ФСС - 19 209,58 руб.

4.2. По эпизоду (Подотчетные денежные средства):

2019 г. - 1 427 625,21 руб., в том числе: ОПС - 970 547, 68 руб., ОМС - 438 651 руб., ФСС - 18 426,53 руб. 2020 г. - 1 071 238,4 руб., в том числе: ОПС - 741 080 руб., ОМС - 308 060,4 руб., ФСС - 22 098 руб., 2021 г. - 1 068 445,42 руб., в том числе: ОПС - 700 681,22 руб., ОМС - 360 411,9 руб., ФСС - 7 352,3 руб.

Снизить размер налоговых санкций, начисленных по оспариваемому решению в десять раз.

Решением Арбитражного суда Ульяновской области от 11.06.2024 заявленные требования удовлетворены частично. Признано недействительным решение УФНС России по Ульяновской области N 4847 от 22.06.2023 в части начисления налогов, взносов соответствующих сумм пени и налоговых санкций: Налог на прибыль организации по эпизоду (Резерв по сомнительным долгам за 2021 г.) в размере 1 713 261,1 руб., по эпизоду (Реализация автомобиля) за 9 месяцев 2021 г. в размере 398 798 руб.; НДС за 3 квартал 2021 г. в размере 654 447,42 руб. (по эпизоду Реализация автомобиля); НДФЛ по эпизоду (Выплаты Управляющему Обществом) за 2021 г. - 2 628 530,81 руб., по эпизоду (Подотчетные денежные средства) за 2019 г. в размере 1 104 221,9 руб.; Страховые взносы по эпизоду (Выплаты Управляющему Обществом) за 2021 г. - 2 590 568,04 руб., в том числе: ОПС - 1 654 833,37 руб., ОМС - 935 734,67 руб.

Ходатайство заявителя о снижении размера налоговых санкций удовлетворено. Суд снизил размер налоговых санкций начисленных по решению Управления N 4847 от 22.06.2023 по эпизодам доначислений, которые не признаны судом недействительными и не оспаривались заявителем в два раза. В указанной части признано недействительным решение УФНС России по Ульяновской области N 4847 от 22.06.2023. Суд также обязал УФНС России по Ульяновской области произвести соответствующий расчет. В остальной части заявленные требования оставлены без удовлетворения.

Постановлением Одиннадцатого арбитражного апелляционного суда от 28.08.2024 решение Арбитражного суда Ульяновской области от 11.06.2024. оставлено без изменения.

Управление, не согласившись с принятыми по делу судебными актами, в части удовлетворенных требований, обратилось в Арбитражный суд Поволжского округа с кассационной жалобой, в которой просит их отменить в связи с несоответствием нормам материального и процессуального права, принять по делу новый судебный акт, в удовлетворении заявленных обществом требований отказать в полном объеме.

ООО "РегионХимСервис" также, не согласившись с принятыми по делу судебными актами в части отказа в удовлетворении требований, обратилось в Арбитражный суд Поволжского округа с кассационной жалобой, в которой просит их отменить, заявленные требования удовлетворить в полном объеме.

Доводы общества и налоговых органов подробно изложены в кассационных жалобах и поддержаны их представителями в судебных заседаниях.

Налоговый орган, в представленном в соответствии со статьей 279 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации отзыве на кассационную жалобу общества просит судебные акты в части отказа в удовлетворении заявленных требований оставить без изменения.

Общество также представило отзыв на кассационную жалобу, в котором просит оставить кассационную жалобу налоговых органов без удовлетворения.

Законность обжалуемых судебных актов проверена Арбитражным судом Поволжского округа в порядке, установленном в статьях 274, 284 и 286 АПК РФ.

Как следует из материалов дела, налоговым органом в отношении ООО "РегионХимСервис" проведена выездная налоговая проверка по вопросам правильности исчисления, полноты и своевременности уплаты (удержания, перечисления) всех налогов и сборов за период с 01.01.2019 по 31.12.2021.

По итогам выездной налоговой проверки налоговым органом вынесено обжалуемое решение, которым ООО "РегионХимСервис" доначислено всего 28 393 537,71 руб., в том числе:

- налог на добавленную стоимость (далее - НДС) в сумме 11 457 114 руб. (привлечение к ответственности, предусмотренной пунктом 3 статьи 122 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ) в виде штрафа в размере 926 873,40 руб.);

- налог на прибыль организаций в сумме 5 854 113 руб. (привлечение к ответственности, предусмотренной пунктом 1, 3 статьи 122 НК РФ в виде штрафа в общем размере 312 645,51 руб.);

- страховые взносы на обязательное пенсионное страхование, медицинское страхование, социальное страхование на случай временной нетрудоспособности в общей сумме 6 550 398, 03 руб. (привлечение к ответственности, предусмотренной пунктом 3 статьи 122 НК РФ виде штрафа в размере 471 545,45 руб.);

- налог на доходы физических лиц в сумме 4 531 913 руб., (привлечение к ответственности, предусмотренной пунктом 1 статьи 123 НК РФ в виде штрафа в размере 160 419,15 руб.);

- также налогоплательщик привлечен к ответственности, предусмотренной пунктом 1 статьи 126 НК РФ на сумму 2 950 руб.; по пункту 2 статьи 120 НК РФ в размере 7 500 рублей.

Основаниями для доначисления налогов и привлечения налогоплательщика к налоговой ответственности послужили следующие нарушения, установленные в ходе проверки:

- нарушение ООО "РегионХимСервис" п. 1 ст. 54.1, ст. 146, ст. 247 НК РФ при проведении операции по реализации легкового автомобиля ТОЙОТА ЛЕНД КРУЗЕР 150 (далее - спорный автомобиль):

- нарушение ООО "РегионХимСервис" п. 1 ст. 252, п. 13 ст. 265, п. 2 ст. 270 НК РФ неправомерно завышены расходы в общей сумме 27 276 573,57 руб., в том числе: внереализационные расходы на суммы документально неподтвержденных расходов; необоснованно отнесены во внереализационные расходы за 2021 год штрафы; необоснованно отнесены в затраты организации документально неподтвержденные, а также экономически неоправданные расходы по авансовым отчетам;

- нарушение ООО "РегионХимСервис" п. 4 и 6 ст. 226, п. 1 и 2 ст. 420 НК РФ, так с суммы выплаченного налоговым агентом - ООО "РегионХимСервис" дохода Фафонову А.А. в размере 21 708 300 руб., в т.ч.: за 2019 в сумме 8 601 000 руб., за 2020 в сумме 6 040 400 руб., за 2021 в сумме 7 066 900 руб., не исчислены НДФЛ, страховые взносы;

- нарушение ООО "РегионХимСервис" п. 1 ст. 54.1, п. 4 и 6 ст. 226, п. 1 и 2 ст. 420 НК РФ в результате умышленного создания фиктивного документооборота по передаче полномочий единоличного исполнительного органа Общества Управляющему - ИП с суммы выплаченного дохода Фафонову А.А. за 2021 в размере 18 464 100 руб. не исчислен НДФЛ, страховые взносы;

- ООО "РегионХимСервис" допущено грубое нарушение правил учета доходов и (или) расходов и (или) объектов налогообложения, совершенное в течение более одного налогового периода, за которое предусмотрена ответственность п. 2 ст. 120 НК РФ, выразившееся в фиктивном проведении ООО "РегионХимСервис" в бухгалтерском учете расчетов наличными денежными средствами из кассы предприятия по договорам с ООО "Монолит"; в фиктивном проведении в бухгалтерском учете возврата Фафоновым А.А подотчетных средств, оставшихся в распоряжении работника и израсходованных на личные нужды;

- непредставление документов в ходе выездной налоговой проверки в количестве 59 документов, налогоплательщик привлечен к ответственности по п. 1 ст. 126 НК РФ в виде штрафа в размере 2 950 руб.

Решением Межрегиональной инспекции Федеральной налоговой службы по Приволжскому федеральному округу от 27.02.2023 N 07-07/2626@ апелляционная жалоба ООО "РегионХимСервис" на решение УФНС России по Ульяновской области от 22.06.2023 N 4847 о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения оставлена без удовлетворения.

Не согласившись с решением налогового органа, Общество обратилось в арбитражный суд.

При рассмотрении спора суды руководствовались следующим.

Согласно части 1 статьи 54.1 НК РФ не допускается уменьшение налогоплательщиком налоговой базы и (или) суммы подлежащего уплате налога в результате искажения сведений о фактах хозяйственной жизни (совокупности таких фактов), об объектах налогообложения, подлежащих отражению в налоговом и (или) бухгалтерском учете либо налоговой отчетности налогоплательщика.

Положениями пункта 2 статьи 54.1 НК РФ предусмотрены условия, при одновременном соблюдении которых, в случае отсутствия обстоятельств, установленных пунктом 1 статьи 54.1 Кодекса, налогоплательщик вправе по имевшим место сделкам (операциям) уменьшить налоговую базу и (или) сумму подлежащего уплате налога в соответствии с правилами соответствующей главы части второй Кодекса, а именно:

1) основной целью совершения сделки (операции) не являются неуплата (неполная уплата) и (или) зачет (возврат) суммы налога;

2) обязательство по сделке (операции) исполнено лицом, являющимся стороной договора, заключенного с налогоплательщиком, и (или) лицом, которому обязательство по исполнению сделки (операции) передано по договору или закону.

При невыполнении любого из этих условий налогоплательщик теряет право на уменьшение налоговой базы (налога) по сделке в целом.

Введение статьи 54.1 в НК РФ направлено на установление запрета совершения налогоплательщиком формально правомерных действий с основной целью неисполнения (неполного исполнения) обязанности по уплате налогов или получения права на возмещение (возврат, зачет) (запрет на злоупотребление правом).

На основании подпункта 1 пункта 1 статьи 146 Налогового кодекса Российской Федерации объектом обложения НДС признаются операции по реализации товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации, в том числе реализация предметом залога и передача товаров (результатов выполненных работ, оказание услуг) по соглашению о предоставлении отступного или новации, а также передача имущественных прав.

В силу пункта 1 статьи 168 НК РФ при реализации товаров (работ, услуг), передаче имущественных прав налогоплательщик (налоговый агент, указанный в пунктах 4 и 5 статьи 161 НК РФ) дополнительно к цене (тарифу) реализуемых товаров (работ, услуг), передаваемых имущественных прав обязан предъявить к оплате покупателю этих товаров (работ, услуг), имущественных прав соответствующую сумму налога.

В соответствии с пунктом 1 статьи 40 Налогового кодекса Российской Федерации, если иное не предусмотрено настоящей статьей, для целей налогообложения принимается цена товаров, работ или услуг, указанная сторонами сделки. Пока не доказано обратное, предполагается, что эта цена соответствует уровню рыночных цен.

В подпункте 1 пункта 2 статьи 40 Налогового кодекса Российской Федерации установлено, что налоговые органы при осуществлении контроля за полнотой исчисления налогов вправе проверять правильность применения цен по сделкам между взаимозависимыми лицами.

В соответствии с пунктом 1 статьи 105.1 Налогового кодекса Российской Федерации если особенности отношений между лицами могут оказывать влияние на условия и (или) результаты сделок, совершаемых этими лицами, и (или) экономические результаты деятельности этих лиц или деятельности представляемых ими лиц, указанные в настоящем пункте лица признаются взаимозависимыми для целей налогообложения (далее - взаимозависимые лица).

Для признания взаимной зависимости лиц учитывается влияние, которое может оказываться в силу участия одного лица в капитале других лиц, в соответствии с заключенным между ними соглашением либо при наличии иной возможности одного лица определять решения, принимаемые другими лицами. При этом такое влияние учитывается независимо от того, может ли оно оказываться одним лицом непосредственно и самостоятельно или совместно с его взаимозависимыми лицами, признаваемыми таковыми в соответствии с настоящей статьей.

Согласно подпункту 2 пункта 2 статьи 105.1 Налогового кодекса Российской Федерации с учетом пункта 1 настоящей статьи взаимозависимыми лицами признаются физическое лицо и организация в случае, если такое физическое лицо прямо и (или) косвенно участвует в такой организации и доля такого участия составляет более 25 процентов.

В пункте 3 статьи 40 Налогового кодекса Российской Федерации установлено, что в случаях, предусмотренных пунктом 2 данной статьи, когда цены товаров, работ или услуг, примененные сторонами сделки, отклоняются в сторону повышения или в сторону понижения более чем на 20 процентов от рыночной цены идентичных (однородных) товаров (работ или услуг), налоговый орган вправе вынести мотивированное решение о доначислении налога и пени, рассчитанных таким образом, как если бы результаты этой сделки были оценены исходя из применения рыночных цен на соответствующие товары, работы или услуги.

Рыночная цена определяется с учетом положений, предусмотренных пунктами 4 - 11 статьи 40 Налогового кодекса Российской Федерации.

Согласно пункту 4 статьи 40 Налогового кодекса Российской Федерации рыночной ценой товара (работы, услуги) признается цена, сложившаяся при взаимодействии спроса и предложения на рынке идентичных (а при их отсутствии - однородных) товаров (работ, услуг) в сопоставимых экономических (коммерческих) условиях.

В пункте 11 статьи 40 Налогового кодекса Российской Федерации предусмотрено, что при определении и признании рыночной цены товара, работы или услуги используются официальные источники информации о рыночных ценах на товары, работы или услуги и биржевых котировках.

В соответствии с пунктом 12 статьи 40 Налогового кодекса Российской Федерации при рассмотрении дела суд вправе учесть любые обстоятельства, имеющие значение для определения результатов сделки, не ограничиваясь обстоятельствами, перечисленными в пунктах 4 - 11 указанной статьи.

В соответствии с пунктом 1 статьи 105.1 Налогового кодекса Российской Федерации для признания взаимной зависимости лиц учитывается влияние, которое может оказываться в силу участия одного лица в капитале других лиц, в соответствии с заключенным между ними соглашением либо при наличии иной возможности одного лица определять решения, принимаемые другими лицами. При этом такое влияние учитывается независимо от того, может ли оно оказываться одним лицом непосредственно и самостоятельно или совместно с его взаимозависимыми лицами, признаваемыми таковыми в соответствии с данной статьей.

В соответствии с пунктом 1 статьи 105.3 Налогового кодекса Российской Федерации в случае, если в сделках между взаимозависимыми лицами создаются или устанавливаются коммерческие или финансовые условия, отличные от тех, которые имели бы место в сделках, признаваемых в соответствии с настоящим разделом сопоставимыми, между лицами, не являющимися взаимозависимыми, то любые доходы (прибыль, выручка), которые могли бы быть получены одним из этих лиц, но вследствие указанного отличия не были им получены, учитываются для целей налогообложения у этого лица.

Исходя из правовой позиции, изложенной в пункте 3 Обзора практики рассмотрения судами дел, связанных с применением отдельных положений раздела V.1 и статьи 269 НК РФ, утвержденного Президиумом Верховного Суда Российской Федерации 16 февраля 2017 года, по общему правилу в случаях, не предусмотренных разделом V.1 НК РФ, налоговые органы не вправе оспаривать цену товаров (работ, услуг), указанную сторонами сделки и учтенную при налогообложении. Несоответствие примененной налогоплательщиком цены рыночному уровню не свидетельствует о получении необоснованной налоговой выгоды.

Однако многократное отклонение цены сделки от рыночного уровня может учитываться в качестве одного из признаков получения необоснованной налоговой выгоды в совокупности и взаимосвязи с иными обстоятельствами, указывающими на несоответствие между оформлением сделки и содержанием финансово-хозяйственной операции.

Избежание налогообложения в результате совершения действий, направленных на получение необоснованной налоговой выгоды, является неправомерным поведением участника гражданского оборота, не совместимым с положениями статьи 3 НК РФ, поскольку приводит к возникновению у лиц, обязанных к уплате налога, неоправданного преимущества в сравнении с другими налогоплательщиками, нарушению публичного интереса (определение Верховного Суда Российской Федерации от 22.07.2016 КГ16-4920).

Как следует из материалов дела, налоговым органом в ходе выездной налоговой проверки установлено, что согласно договору уступки (цессии) от 22.09.2021 ООО "РегионХимСервис" - "Цедент" в лице генерального Управляющего - ИП Фафонов А.А. уступает, а Фафонов Антон Алексеевич - "Цессионарий" принимает на себя права и обязанности по договору лизинга от 19.09.2019, заключенному между ООО "РегионХимСервис" и ООО "Каркаде" - "Лизингодатель", за что Фафонов А.А. оплатил задолженность Цедента перед Лизингодателем по лизинговым платежам за автомобиль TOYOTA Land Cruiser 150 (далее - автомобиль). Стоимость реализованного автомобиля составила 400 000 руб.

22.09.2021 по акту приема-передачи ООО "РегионХимСервис" передало Фафонову А.А. автомобиль следующей спецификации: 2019 года изготовления, рабочий объем двигателя 2755 куб. см, дизельный тип двигателя, идентификационный номер (VIN) JTEBR3FJ20K128224, мощность двигателя 177 л.с. (счет-фактура N 349 от 29.09.2021 на реализацию автомобиля TOYOTA Land Cruiser 150 в адрес ИП Фафонова А.А. стоимостью 400 000 руб., в т.ч. НДС - 66 666,67 руб.

29.09.2021 Фафоновым А.А. автомобиль реализован Сизову Д.Н. (г. Ижевск) по аналогичной цене.

Налоговый орган, установив, что заявителем совершена сделка с взаимозависимым лицом Фафоновым А.А. посчитал необходимым установить среднюю рыночную стоимость проданного в 2021 г. автомобиля в размере 3 926 684,5 руб., которая определена как на основании информации, размещенной на сайте <...>.ру, а также исходя из сведений ГИБДД (70 680 321 руб. - общая сумма реализации/ количество а/м 18).

Инспекцией доначислен НДС за 3 квартал 2021 г. в размере 654 447,42 руб. (3 926 684,5 х 120 х 20%), налог на прибыль за 9 месяцев 2021 г. в сумме 398 798 руб. (1 993 991 х 20%), а также соответствующие пени и штрафы по п. 3 ст. 122 НК РФ.

Суд, исходя из анализа исследованных документов, представленных в материалы дела, пришел к выводу, что налоговый орган при доначислении налога необоснованно не учел обстоятельства заключения сделки, в том числе техническое состояние автомобиля и представленные налогоплательщиком документы.

Согласно материалам дела, перед продажей автомобиля Тойота Ленд Крузер была проведена экспертиза, согласно п. 2.2 отчета эксперта N 145/2021-0 от 21.09.2021 автомобиль, не на ходу, на наружных панелях кузова автомобиля имеются следы механических повреждений; требуется проведение ремонтно-покрасочных работ; необходимо проведение работ по замене ДВС, топливных форсунок, ремонт ТНВД, ГБЦ, подвески передней и задней, диагностика АКПП. Исходя из фактического технического состояния автомобиля на момент его оценки, экспертом Федосеевым К.Н. определена его стоимость в размере 399 000 руб.

Также была проведена диагностика технического состояния рассматриваемого автомобиля у сертифицированного специалиста ИП Яшина С.С. (Сертификат соответствия N РОСС RU.TITP0.001.S000091, выданный Федеральным агентством по техническому регулированию и метрологии). Согласно акту дефектовки автомобиля от 09.08.2021 специалистом выявлены неисправности в блоке двигателя, ТНВД, ГБЦ, форсунки топливной. Требуются замена блока, диагностика ТНВД, ремонт/замена ГБЦ и замена форсунки.

На основании указанного суды пришли к выводу, что автомобиль с учетом его технического состояния, реализован по цене не ниже стоимости определенной экспертом.

Довод налогового органа о том, что к отчету N 145/2021-0 от 21.09.2021 эксперта и акту дефектовки автомобиля от 09.08.2021 следует относиться критически, ввиду того, что отсутствуют доказательства оплаты услуг эксперту ИП Федосееву КН. и специалисту ИП Яшину С.С. и декларирования указанной операции ИП Федосеевым К.Н., был исследован судами и отклонен. При этом судом отмечено, что факт исполнения/неисполнения данными лицами своих налоговых обязательств в виде отражения спорных поступлений в налоговом учете не отменяет выводы, сделанные в отчете N 145/2021-0 от 21.09.2021 эксперта и акте дефектовки автомобиля от 09.08.2021, при этом, доказательств аффилированности указанных лиц и/или их личной заинтересованности в уклонении от уплаты налогов обществом ООО "РегионХимСервис", в деятельности которого они не принимают какого-либо участия, налоговым органом не представлено.

Налоговый орган указывает на противоречивость представленных документов и показаний покупателя спорного автомобиля Сизова Д.Н. который при проведении опроса сотрудником ОВД УЭБ и ПК МВД по УР 16.03.2023 пояснил, что автомобиль доставлен из г. Ульяновск в г. Ижевск своим ходом, в то время как из п. 2.2 Отчета эксперта N 145/2021-О от 21.09.2021 следует, что спорный "автомобиль не на ходу".

Вместе с тем, судом отмечено, что инспекция не исследовала, какие действия были предприняты Сизовым Д.Н. по восстановлению автомобиля до его доставки в г. Ижевск, где был осуществлен ремонт - в Ульяновске или Ижевске.

Более того, самим налоговым органом установлено, что к объяснению Сизова Д.Н. приложена товарная накладная от октября 2021 г., согласно которой Сизовым Д.Н. приобретены автозапчасти для ремонта указанного автомобиля на общую стоимость 3 544 020 руб., грузоотправителем является ЧТУП "Оптмоторс" УНП 691487153 республика Беларусь, Минская обл., Борисовский район, д. Пруды.

Довод налогового органа о фиктивности указанной накладной, был предметом рассмотрения судов первой и апелляционной инстанции и отклонен судами.

Налоговым органом оспаривается соответствие отраженной в налоговом учете операции ее действительному экономическому смыслу, то многократное отклонение цены сделки от рыночного уровня может учитываться в качестве одного из признаков получения необоснованной налоговой выгоды в совокупности и взаимосвязи с иными обстоятельствами, порочащими деловую цель сделки (взаимозависимость сторон сделки, создание организации незадолго до совершения хозяйственной операции, использование особых форм расчетов и сроков платежей и т.п).

Судом установлено, что заявителем по настоящему дела представлены документы, подтверждающие технические неисправности спорного транспортного средства, и влекущие соответственно снижение стоимости автомобиля. Налогоплательщик провел оценку стоимости автомобиля.

Таким образом, суд пришел к выводу, что налоговый орган для определения размера необоснованной налоговой выгоды осуществил проверку соответствия цен сделок налогоплательщика рыночным ценам по несопоставимым сделкам, следовательно, доводы налогового органа, приведенные в оспариваемом решении и отзывах на заявленные требования, не опровергают позицию заявителя о неправомерности решения в указанной части.

Вместе с тем, положения Налогового кодекса обязывают сравнивать цены по сделкам между взаимозависимыми лицами с ценами по сопоставимым сделкам и заключенным с лицами, не являющимися взаимозависимыми (глава 14.3 НК РФ).

В рассматриваемом случае, многократное отклонение цены сделки от рыночного уровня цен по сопоставимым сделкам, как один из признаков получения необоснованной налоговой выгоды, налоговым органом не доказано.

При указанных обстоятельствах, суды первой и апелляционной инстанции, исходя из анализа исследованных документов, правомерно пришли к выводу об удовлетворении заявленных обществом требований в указанной части.

Из материалов дела следует, что налоговым органом в ходе налоговой проверки установлено, что в нарушение пункта 1 статьи 252 НК РФ ООО "РегионХимСервис" необоснованно отнесены в состав внереализационных расходов документально не подтвержденные суммы: за 2019 год - 2 640 000 руб., за 2020 год - 5 100 000 руб., за 2021 год - 25 100 000 руб.

Проверкой установлено, что согласно регистру налогового учета "Внереализационные расходы" ООО "РегионХимСервис" в состав внереализационных расходов включены следующие суммы:

1) Проценты к получению (уплате):

- за 2019 год - 2 640 000 руб. по бухгалтерской справке от 28.02.2019 N 00БП000001,

- за 2020 год - 5 100 000 руб. по бухгалтерской справке от 10.01.2020 N 00БП000014,

- за 2021 год - 5 100 000 руб. по бухгалтерской справке от 01.01.2021 N 00БП000044, 6 000 000 руб. по бухгалтерской справке от 01.10.2021 N БПБП-000008,

2) Отчисления в оценочные резервы за 2021 год - 14 000 000 руб. по бухгалтерской справке от 31.12.2021 N БПБП000010 (п. 3.1).

Суд установил, что в состав внереализационных расходов за 2021 год Обществом на основании статьи 266 НК РФ включен резерв по сомнительным долгам в размере 14 000 000 руб. (стр. 95 оспариваемого Решения), что превышает 10%.

В налоговый орган Общество предоставило Приложение N 1 к учетной политике, где заявлено создание резерва по сомнительным долгам.

По мнению инспекции, создание резерва не подтверждено документами общества, в связи с чем, доначислен налог на прибыль за 2021 г. в сумме 2 800 000 руб. (14 000 000 x 20%).

Заявитель, возражая на доводы о документальном не подтверждении заявленных сумм, указал, что суммы дебиторской задолженности, на основании которых был сформирован резерв по сомнительным долгам в размере 14 000 000 руб., были отражены в акте инвентаризации расчетов с покупателями, поставщиками и прочими дебиторами по состоянию на 31.12.2021 N БПБП-000001. Данный Акт формируется непосредственно в бухгалтерской программе 1С на основе содержащихся данных о финансово-хозяйственной деятельности Общества. При этом программа 1С осуществляет указанные расчеты автоматически, формируя соответствующий регистр налогового учета.

В ходе налоговой проверки инспекция частично работала в офисе Общества и просматривала все имеющиеся документы, в том числе договоры поставки, отгрузочные документы, платежные документы. Кроме того, в ходе налоговой проверки инспекция осуществила копирование базы данных программы 1С. Документы также предоставлялись налоговому органу в ходе проверки на основании полученных по ТКС уведомлении N 17 от 16.12.2022, требованиях N 25/24058 от 20.10.2022, 19.07.2022 и др.

Таким образом, инспекция располагала всей информацией по дебиторской задолженности, на основании которой была сформирован резерв по сомнительным долгам, приведенной в акте.

Исходя из положений пункта 1 статьи 266 НК РФ сомнительным долгом признается любая задолженность перед налогоплательщиком, возникшая в связи с реализацией товаров, выполнением работ, оказанием услуг, в случае, если эта задолженность не погашена в сроки, установленные договором, и не обеспечена залогом, поручительством, банковской гарантией. Таким образом, задолженность признается сомнительной с момента наступления срока оплаты по договору (см. письмо Минфина России от 26.07.2018 N 03-03-06/1/52667).

Соответственно, документами подтверждающими наличие сомнительной задолженности являются договора купли-продажи, где указан срок расчета, платежные поручения (дата фактической оплаты) и счета-фактуры, где указана дата отгрузки товара. Также, соответствующая информация содержится в регистрах бухгалтерского учета, в частности по счетам 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками", 41 "Товары" и 51 "Расчетные счета".

Согласно материалам дела, в ходе судебного заседания налогоплательщиком представлены документы в подтверждение сумм, указанных в акте инвентаризации, а также уточнены требования с учетом 10% порога, установленного ст. 266 НК РФ, заявитель просит признать недействительным решение налогового органа в части доначисления налога на прибыль в размере 1 713 261,1 руб. (контрагенты ООО "Точка Ру" сумма долга 7 066,38 руб., ООО "АТФ" сумма долга 200 629,99 руб., ООО "ЛЭП-Комплект" сумма долга 26 640 руб., АО "УКБП" сумма долга 3 021 844,40 руб., Завод Контакт сумма долга 2 871 832,51 руб., ТД "Аркада" сумма долга 2 438 292,20 руб.)

При этом действующее законодательство предусматривает право лиц, участвующим в деле, на представление суду доказательств, без каких-либо ограничений, кроме установленных в главе 7 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации.

Согласно пункту 78 Постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 30.07.2013 N 57 "О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации" судам необходимо исходить из того, что по общему правилу сбор и раскрытие доказательств осуществляется как налоговым органом, так и налогоплательщиком на стадии осуществления мероприятий налогового контроля и в ходе досудебного разрешения налогового спора.

Возможность представления в суд дополнительных доказательств, не раскрытых в ходе осуществления мероприятий налогового контроля и досудебного разрешения налогового спора, не исключена. Такие доказательства подлежат исследованию судом с соблюдением правил и принципов, установленных процессуальным законодательством, в том числе в совокупности и взаимосвязи с иными доказательствами, представленными сторонами.

Суды, исследовав и оценив представленные налогоплательщиком в обоснование формирования резерва по сомнительным долгам акт инвентаризации, документы, обороты счета 62.01, а также пояснения заявителя, установили, что данные документы подтверждают размеры задолженностей и сроки их возникновения на спорную сумму. При этом судами отмечено, что отсутствие в налоговой декларации по налогу на прибыль за 2022 год восстановленных сумм резерва не лишает налогоплательщика права на формирование резерва по сомнительным долгам.

Возражения налогового органа по представленным в ходе судебного заседания документам исследованы судами и отклонены, исходя из следующего.

Так, по мнению налогового органа, кредиторская задолженность по АО "УКБП" превышает дебиторскую задолженность по данной организации на 31.12.2021, соответственно, отсутствует дебиторская задолженность, которую можно учесть при формировании резерва по сомнительным долгам в 2021 г.

Таким образом, при наличии дебетовых и кредитовых оборотов счета 62 по АО "УКБП", налоговый орган самостоятельно осуществил операцию "сворачивания сальдо" (или зачет по субсчетам счета 62) по всем операциям поставок товаров.

В соответствии с п. 20 ПБУ 4/99 "Бухгалтерская отчетность организации" (утв. приказом Минфина РФ от 06.09.1999 N 43н) по строке "Дебиторская задолженность" актива Бухгалтерского баланса отражается дебетовое сальдо счета 62 (субсчет 01 "Покупатели и заказчики"), по строке "Кредиторская задолженность" (пассив) отражается кредитовое сальдо счета 62 (субсчет 02 "Авансы полученные").

При этом в бухгалтерской отчетности не допускается зачет между статьями активов и пассивов, статьями прибылей и убытков, кроме случаев, когда такой зачет предусмотрен соответствующими положениями по бухгалтерскому учету (п. 34 ПБУ 4/99).

Из регистра по счету 62 (в отношении АО "УКБП") следует, что с данным покупателем Обществом заключено множество договоров. Имеется основной договор, в рамках которого осуществляется "конвейерные" регулярные поставки (и существует авансирование), также есть и отдельные договоры на конкретные (разовые) поставки. В отношении одних договоров существует задолженность по поставкам, в отношениях других - задолженность по оплате. В пояснениях налогоплательщика от 10.04.2024 приведена информация по дебиторской задолженности по покупателю АО "УКБП" в разрезе договоров.

В соответствии со ст. 410 ГК РФ обязательство прекращается полностью или частично зачетом встречного однородного требования, срок которого наступил либо срок которого не указан или определен моментом востребования. В случаях, предусмотренных законом, допускается зачет встречного однородного требования, срок которого не наступил. Для зачета достаточно заявления одной стороны.

Кроме того, статьей 413 ГК РФ закреплено правило о прекращении обязательства при совпадении должника и кредитора в одном лице.

Однако прекращение обязательства на основании ст. 413 ГК РФ происходит только в том случае, когда в одном лице совпадают кредитор и должник по одному обязательству.

В то же время возможное наличие у разных лиц встречных обязанностей и требований по разным обязательствам в отношении друг друга, не свидетельствует об автоматическом прекращении соответствующих обязательств (в отсутствие заявлений или соглашений о зачете).

На основании изложенного суды признали несостоятельными доводы, приведенные налоговым органом о "зачете" по разным обязательствам.

По контрагенту ООО "Завод Контакт" согласно карточке счета 62 дебиторская задолженность на 31.12.2020 составляет 2 871 832,51 руб., на 31.08.2021 - 2 871 832,51 руб.

В материалы дела заявителем представлен договор поставки N 01/02-2018 от 01.02.2018 г. согласно которому ООО "Завод Контакт" выступает покупателем, ООО "РегионХимСервис" - поставщиком.

За период 01.09.2021 - 31.12.2021 отгружено 2 431 478,00 руб., оплачено 2 431 478,00 руб. Согласно формулировкам в платежных поручениях оплата в указанном периоде осуществлялась исключительно по отгрузкам этого периода.

Соответственно, дебиторская задолженность, образовавшаяся на 31.08.2021 - 2 871 832,51 руб. по состоянию на 31.12.2021 не оплачена и обоснованно учтена налогоплательщиком при формировании резерва по сомнительным долгам, так как превышает 90 дней (90 дней плюс 30 дней на оплату).

Судами установлено, что вывод налогового органа о том, что весь товар, поставленный в 2021 г. полностью оплачен соответствует действительности частично, так как до 31.08.2021 оплата в сумме 2 300 000,00 руб. согласно формулировкам в платежных поручениях произведена по отгрузкам 2020 г.

Однако, вывод налогового органа не исключает наличие дебетового сальдо на 31.12.2021 в сумме 2 871 832,51 руб. Сальдо на 31.12.2021 образовалось в сумме 571 832,51 руб. (2 871 832,51 - 2 300 000,00) руб. по отгрузкам 2020 г. и в сумме 2 300 000,00 руб. (2 871 832,51 - 571 832,51) по отгрузкам, осуществленным до 01.09.2021.

Таким образом, суды признали, что дебиторская задолженность по ООО "Завод Контакт" в сумме 2 871 832,51 руб. по состоянию на 31.12.2021 правомерно учтена при формировании резерва по сомнительным долгам.

По контрагенту ООО "ТД Аркада" налоговый орган указывает, что согласно акту зачета взаимных требований на 31.12.2021 дебиторская задолженность ООО ТД "Аркада" на дату создания резерва (31.12.2021 г.) отсутствует.

Судом установлено, что акт о зачете взаимных требований от 31.12.2021 со стороны ООО "РегионХимСервис" подписан неуполномоченным лицом с имитацией подписи директора, зачет на сумму 3 538 292,24 руб. в 2021 г. является несостоявшимся.

При этом акт сверки расчетов с ООО ТД "Аркада" за 2021 г. составлен исключительно по договору N 000672020 от 06.05.2020 г.

Таким образом, по состоянию на 31.12.2021 по контрагенту ООО ТД "Аркада" имелась дебиторская задолженность в сумме 3 538 292,24 руб., в т.ч. 2 438 292,2 руб. со сроком возникновения более 90 дней.

В отношении ООО "АТФ" налоговый орган указывает на взаимозависимость учредителей и формальный документооборот. Однако, приведенные доводы налогового органа документально не подтверждены и не опровергают наличие заявленной дебиторской задолженности.

Суды, исследовав и оценив представленные в материалы дела документы, пришли к выводу, требования заявителя в указанной части являются обоснованными и документально подверженными.

В силу подпункта 2 пункта 1 статьи 265 НК РФ к внереализационным расходам относятся, в частности, расходы в виде процентов по долговым обязательствам любого вида, в том числе процентов, начисленных по ценным бумагам и иным обязательствам, выпущенным (эмитированным) налогоплательщиком.

В соответствии с пунктами 1 и 2 статьи 809 Гражданского кодекса Российской Федерации, если иное не предусмотрено законом или договором займа, займодавец имеет право на получение с заемщика процентов на сумму займа в размерах и в порядке, определенных договором. При отсутствии иного соглашения проценты по договору займа выплачиваются ежемесячно до дня возврата суммы займа.

Из материалов дела следует, что "в 2019 - 2021 годах ООО "РегионХимСервис заключило ряд договоров займа с физлицами (Феофанов А.А. и Толстобров А.Ю.)

Согласно пояснениям заявителя, договоры заключались для пополнения оборотных средств и развития предприятия.

В состав внереализационных расходов налогоплательщиком включены проценты по договорам займа за 2019 в сумме 2 640 000 руб., за 2020 в сумме 5 100 000 руб., за 2021 в сумме 11 100 000 руб.

Налоговым органом, по данному эпизоду, доначислен налог на прибыль организаций.

Заявитель согласился с доводами налогового органа о завышении Обществом внереализационных расходов в сумме начисленных процентов в размере 6 000 000 руб., так как с Толстобрововым А.Ю. договор займа не заключался, и уточнил заявленные требования.

Документы, подтверждающие списание во внереализационные расходы процентов по договорам займов не представлены.

В ходе проверки ООО "РегионХимСервис" были представлены следующие договоры займов, согласно которым ООО "РегионХимСервис" является "Заемщиком":

Представление Обществом после получения акта налоговой проверки N 1879 от 21.04.2023 договоров займа с взаимозависимыми лицами с повышенными процентами, сумма которых превышает сумму займа, свидетельствует об их недостоверности, исходя из следующего.

Значительный размер процентов за пользование займом (от 66,37% до 241,87%) не оправдывается разумными пределами, сроком пользования займом, обычаями делового оборота, является экономически нецелесообразным для ООО "Регионхимсервис". Договоры составлены на условиях, не соответствующих обычаям делового оборота, так как составлены в ущерб заявителю, что является возможным только в случае полной финансово-хозяйственной подконтрольности кредитору (Фафонову А.А.).

Условия договора не могут противоречить деловым обыкновениям и не могут быть явно обременительными для заемщика.

Общество не обосновало целесообразность получения займов в крупных размерах, расходование займа также не подтверждено.

Суды согласились с выводами налогового органа о том, что сумма начисленных процентов приравнивалась под сумму документально неподтвержденных расходов, отраженных в налоговых декларациях и налоговых регистрах по налогу на прибыль за 2019 - 2021 годы, начисление процентов произведено неверно 900 000 x 187,62% /365 x 220 = 990 000 (в действительности, 900 000 x 187,62% / 365 x 220 = 1 017 774 руб.); 6 000 000 x 143,14% /365 x 225 = 6 000 000 (в действительности, 6 000 000 x 143,14% /365 x 225 = 5 294 219 руб.).

Сравнительный анализ договоров займа, свидетельствует об их фиктивности.

ООО "РегионХимСервис" одновременно получает займы, и выдает займы взаимозависимым лицам, следовательно, необходимость в пополнении оборотных средств отсутствовала, фиктивные договоры займа представлены в налоговый орган исключительно с целью оправдания заявленных расходов по налогу на прибыль.

Таким образом, налоговым органом сделан правомерный вывод о необоснованном включении налогоплательщиком затрат по указанным сделкам с взаимозависимым лицом не в соответствии с их действительным экономическим смыслом без реальных намерений по созданию для займодавца и заемщика правовых последствий по причине сознательного увеличения налогоплательщиком внереализационных расходов.

Довод Общества о том, что если исключить полученные на расчетный счет в феврале 2019 займы от Фафонова А.А. в общей сумме 2 400 000 руб., то сальдо на конец каждого месяца станет отрицательным, был предметом рассмотрения в суде первой инстанции и не подтверждает правомерность начисления процентов в размере 241,87% и 187,62% годовых в общей сумме 2 640 000 руб. за полгода, превышающих общую сумму займа.

У налогового органа отсутствовали основания для определения расходов по налогу на прибыль по указанному эпизоду расчетным путем на основании рыночных цен по аналогичным сделкам, так как в рамках проверки установлено фактическое отсутствие документального подтверждения внереализационных расходов в виде процентов по Договорам займа ввиду фактического отсутствия реальных взаимоотношений по предоставлению займов взаимозависимыми сторонами сделок.

Довод заявителя о том, что изложенные в оспариваемом решении выводы налогового органа о получении заявителем необоснованной налоговой выгоды основаны на оценке экономической целесообразности хозяйственной деятельности Общества, что не предусмотрено налоговым законодательством, является несостоятельным, поскольку указанный вывод сделан налоговым органом в результате оценки соответствия понесенных заявителем расходов положениям налогового законодательства (ст. 252 НК РФ), что в силу ст. 32 НК РФ входит в компетенцию налоговых органов.

Исходя из вышеизложенного суды обоснованно пришли к выводу об отказе в удовлетворении заявленных требований в указанной части, поскольку фактически договоры займа были оформлены без реальных намерений по созданию для займодавца и заемщика правовых последствий, исключительно в целях уменьшения налоговой обязанности, и для целей налогообложения спорные операции учтены не в соответствии с их действительным экономическим смыслом, что позволило ООО "Регионхимсервис" получить необоснованную налоговую выгоду по налогу на прибыль организаций. В результате указанных действий у налогоплательщика возникла возможность получения необоснованной налоговой выгоды в виде начисленных процентов по заемным обязательствам, направленных на увеличение внереализационных расходов. Полученный эффект от спорных сделок для налогоплательщика заключался исключительно в экономии на налоге на прибыль.

Как следует из материалов дела, оспариваемым решением, Обществу также вменяется нарушение п. 1 ст. 210, п. 6 ст. 226, ст. 421 НК РФ и наличие обстоятельств, предусмотренных ст. 54.1 НК РФ, поскольку Обществом не исчислены и не уплачены в бюджет НДФЛ, страховые взносы с суммы денежного вознаграждения, выплаченного Фафонову А.А. в качестве Управляющего.

Проверкой установлено, что между ООО "РегионХимСервис" и ИП Фафоновым А.А. (Управляющий) заключен договор N 02/2021 от 04.03.2021 о передаче полномочий единоличного исполнительного органа ООО управляющему - индивидуальному предпринимателю, в соответствии с которым Общество передает, а Управляющий принимает на себя полномочия единоличного исполнительного органа ООО "РегионХимСервис".

Согласно условиям указанного договора Управляющий принимает на себя обязанность по осуществлению полномочий единоличного исполнительного органа за ежемесячное денежное вознаграждение в размере 15% от выручки Общества, но не менее 500 000 руб. (пункты 4.1). Пунктом 2.2 Договора определены полномочия управляющего.

Налоговый орган пришел к выводу, что созданная налогоплательщиком схема позволила Обществу неправомерно зачесть в составе расходов суммы фактически выплаченных денежных средств ИП Фафонову А.А. (применяющему упрощенную систему налогообложения) за услуги управления, а также минимизировало обязательства по уплате страховых взносов, ООО "РегионХимСервис" не исполнило обязанности налогового агента по удержанию и перечислению в бюджет НДФЛ по ставке 13% с выплаченных доходов лицу, которое фактически управляло деятельностью Общества без смены функционала и в отсутствие разумного экономического обоснования, при этом декларировало полученные доходы в рамках применения УСН (1%) и уплачивало страховые взносы в фиксированном размере.

Исходя из положений пп. 6 п. 1 ст. 208, п. 1 ст. 210, п. 4 и 6 ст. 226 НК РФ обязанность по исчислению НДФЛ возникает у налогового агента при выплате налогоплательщику дохода. Проверкой установлено, что ООО "Регионхимсервис" в соответствии со статьями 24, 226 НК РФ является налоговым агентом в отношении доходов, выплачиваемых физическим лицам, соответственно, обязано исчислять, удерживать у налогоплательщика и перечислять в бюджет НДФЛ.

Положениями статей 15, 56, 57, 67 Трудового кодекса Российской Федерации установлено, что трудовой договор между работником и работодателем заключается в письменной форме и содержит положения об условиях труда работника, в том числе размере заработной платы, при этом условия оплаты труда отнесены к существенным условиям трудового договора. Условия договора могут быть изменены только по соглашению сторон и в письменной форме.

Согласно положениям статьи 42 указанного Федерального закона Общество вправе передать по договору осуществление полномочий своего единоличного исполнительного органа управляющему.

Общество, передавшее полномочия единоличного исполнительного органа управляющему, осуществляет гражданские права и принимает на себя гражданские обязанности через управляющего, действующего в соответствии с федеральными законами, иными нормативными правовыми актами Российской Федерации и Уставом общества.

Таким образом, действующим законодательством предусмотрена возможность привлечения к управлению Обществом специального субъекта - управляющего, деятельность которого регулируется Уставом общества и заключаемым с ним гражданско-правовым договором, который по своей природе относится к договору возмездного оказания услуг.

Исходя из положений статей 721 и 779 ГК РФ исполнитель по гражданско-правовому договору оказания услуг: не состоит в штате организации-заказчика; самостоятельно определяет время и способы оказания услуг; в отношении него заказчик не обязан обеспечивать нормальные условия труда; вознаграждение выплачивается за конкретные выполненные действия, результат услуг.

В силу правовой позиции Конституционного Суда РФ, изложенной в определении от 05.07.05 N 301-О, условные методы расчета налоговой базы применяются только тогда, когда есть основания полагать, что налогоплательщик искусственно занижает налоговую базу. Такое регулирование направлено на обеспечение безусловного выполнения всеми физическими и юридическими лицами обязанности платить законно установленные налоги, как того требует статья 57 Конституции Российской Федерации. Наделение налоговых органов правом исчисления налогов расчетным путем направлено на реализацию целей и задач налогового контроля, осуществление которого не должно иметь произвольных оснований.

Исходя из изложенного, основанием для доначисления НДФЛ и страховых взносов могут являться достоверно установленные факты занижения налогоплательщиком объектов налогообложения.

Судами установлено, что Фафонов А.А. в период с 06.07.2016 по 03.03.2021 являлся руководителем ООО "РегионХимСервис".

Общим собранием участников общества (протокол от 04.03.2021 N 1) принято решение о прекращении полномочий единоличного исполнительного органа ООО "РегионХимСервис" в лице директора Фафонова А.А. и передаче полномочий управляющему - ИП Фафонову А.А.

Фафонов А.А. зарегистрирован в качестве индивидуального предпринимателя 18.01.2021 с видом деятельности - консультирование по вопросам коммерческой деятельности и управления, применял упрощенную систему налогообложения (далее - УСН) с объектом налогообложения доходы.

Между ООО "РегионХимСервис" и ИП Фафоновым А.А. заключен договор от 04.03.2021 N 02/2021 о передаче полномочий единоличного исполнительного органа общества управляющему - индивидуальному предпринимателю.

Согласно положениям Закона N 14-ФЗ передача полномочий управляющему является прерогативой общества.

При этом судами отмечено, что совпадение полномочий генерального директора с полномочиями управляющего обусловлено выполнением ими одних и тех же функций по управлению обществом, что прямо вытекает из статей 40 и 42 Федерального закона "Об обществах с ограниченной ответственностью" и не может доказывать мнимость (притворность) договора управления.

Суды, исходя из анализа исследованных документов, пришли к выводу, что рассматриваемому договору управления не присущи элементы трудового договора, в нем отсутствуют условия, обязывающие исполнителей соблюдать определенный режим работы и отдыха, подчиняться распоряжениям общества, договор не предусматривает подчинение гражданина внутреннему трудовому распорядку, отсутствуют положения о дисциплинарной ответственности за ненадлежащее выполнение обязанностей по договору.

Регистрация индивидуальным предпринимателем для заключения спорного договора не указывает на незаконность действий участников сделки. Заключение договора о передаче полномочий единоличного исполнительного органа не является противоправной, незаконной целью, а осуществление полномочий единоличного исполнительного органа - незаконной предпринимательской деятельностью.

Договор с управляющим (управляющей организацией) по своей природе является гражданско-правовым договором, в котором присутствуют отдельные элементы договоров поручения, доверительного управления имуществом, возмездного оказания услуг, в связи с чем, такой договор является смешанным гражданско-правовым договором.

Заключение такого договора индивидуальным предпринимателем предполагает, в отличие от работы по найму, самостоятельно организуемую инициативную деятельность субъекта на свой риск без подчинения правилам трудового распорядка, принятым в организации.

В силу правовой позиции Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации, изложенной в Постановлении от 26.02.2008 N 11542/07, хозяйствующие субъекты самостоятельно по своему усмотрению выбирают способы достижения результата от предпринимательской деятельности.

В рассматриваемом случае выбор единоличного исполнительного органа юридического лица предоставлен самому юридическому лицу.

Давая оценку эффективности того или иного порядка управления Обществом, суды пришли к выводу, что налоговый орган допускает вмешательство в хозяйственную деятельность Общества, что не соответствует вышеуказанным критериям.

Из пояснений Фафонова А.А. следует, что он повысил уровень квалификации, прошел обучение по стандартам менеджмента качества, после заключения спорного договора обязанности увеличились, повысилась ответственность. Целью заключения договора о передаче полномочий исполнительного органа управляющему являлось более качественное исполнение обязанностей. ООО "РегионХимСервис" вошло в Союз машиностроителей РФ в 2021 году, также расширилась география заказчиков, а именно в Воронежской области концерн "Созвездие", в г. Москве АО НПО "Микроген", в г. Санкт-Петербурге, завод "Контакт", в Челябинской, области ООО "Лаборатория технической одежды", в республике Беларусь "Белросвак", "Иматек", в г. Ульяновске АО "УКБП". Как индивидуальный предприниматель Фафонов А.А. решал задачи по совершенствованию доставки (логистики) товаров двойного назначения, используемых для нужд ОПК, поиск альтернативных маршрутов.

В ноябре 2022 г. Договор с ИП Фафоновым А.А. расторгнут, т.к. 11.10.2022 ООО "РегионХимСервис" приказом Минпромторг N 101467/11 признано организацией ОПК и включено в вводный реестр организаций ОПК, в связи с чем, в Обществе введен мобилизированный учет, который вести может либо специалист либо генеральный директор.

В целях подтверждения показаний о повышении квалификации Фафоновым А.А. к протоколу допроса представлено два Сертификата соответствия эксперта, выданные ООО "Федеральный Регистр" - Система добровольной сертификации систем менеджмента N СДС.ФР.ОМ.00695.16Л.Э от 02.09.2016 сроком Действия до 02.09.2019 и N СДС.ФР.СМ.00728.19.1.Э от 02.09.2019 сроком действия до 02.09.2022. Данные Сертификаты свидетельствуют об аттестации Фафонова А.А. в качестве эксперта-аудитора внутренних проверок системы менеджмента качества на соответствие требованием стандарта.

Доводы налогового органа об отсутствии отчетов, актов оказанных услуг в полном объеме, систематической выплате вознаграждения, а не по факту оказания услуг, об отсутствии положительного экономического эффекта при смене генерального директора на управляющего, не свидетельствуют о незаконной цели сделки, и относятся исключительно к взаимоотношениям сторон по договору.

В материалах проверки отсутствуют доказательства, свидетельствующие о том, что представленные Обществом документы содержат недостоверные сведения и составлены формально в отсутствие реального оказания услуг по управлению.

Таким образом, суды пришли к выводу, что Суммы вознаграждения, выплаченные ООО "РегионХимСервис" управляющему ИП Фафонову А.А. не могут являться объектом обложения НДФЛ также и потому, что Фафонов А.А., осуществляя свою деятельность в качестве индивидуального предпринимателя, самостоятельно исчислял и уплачивал установленные налоги, что подтверждается материалами дела и отражено налоговым органом в оспариваемом решении.

Как следует из решения по результатам выездной налоговой проверки с выплат, произведенных обществом управляющему ИП Фафонову А.А., применяющему УСН, доначислены НДФЛ как налоговому агенту и страховые взносы. При доначислении НДФЛ к уплате, с выплат, произведенных обществом Фафонову А.А., управлением учтены суммы исчисленного и уплаченного ИП Фафоновым А.А. в проверяемом периоде налога по УСН в сумме, пропорциональной доходу, полученному от ООО "РегионХимСервис"

Вместе с тем ФНС России в ходе рассмотрения жалобы налогоплательщика установила, что при доначислении страховых взносов управлением и межрегиональной инспекцией не учтены исчисленные и уплаченные Фафоновым А.А. как индивидуальным предпринимателем в 2021 году суммы страховых взносов.

Согласно п. 7 ст. 3 НК РФ все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика (плательщика сбора, плательщика страховых взносов, налогового агента).

Анализируя установленные обстоятельства, представленные сторонами доказательства, с учетом требований ст. 65, п. 5 ст. 200 АПК РФ, суды, установив, что в совокупности, представленные в материалы настоящего дела доказательства свидетельствуют о том, что целью передачи управления Обществом управляющему ИП Фафонову А.А. являлась оптимизация деятельности ООО "РегионХимСервис" пришли к верному выводу о том, что обстоятельства, указанные в оспариваемом решении по данному эпизоду, в качестве оснований его принятия являются необоснованными и удовлетворили заявленные требования в указанной части.

Вместе с тем, суд согласился с доводами налогового органа о том, что в нарушение пункта 1 статьи 54.1, пункта 1 статьи 420, пункта 1 статьи 421 НК РФ ООО "РегионХимСервис" при осуществлении финансово-хозяйственной деятельности умышленно использовало схему минимизации налоговых обязательств по страховым взносам за 2019-2021 год путем необоснованного не исчисления страховых взносов с доходов, выплаченных генеральному директору и учредителю Фафонову А.А.

При этом судом отмечено, что выданные в подотчет Фафонову А.А. денежные средства, с учетом положений статей 210, 212, 252 НК РФ, обоснованно квалифицированы налоговым органом как его доход. Денежные средства поступили в распоряжение Фафонова А.А., не расходовались на нужды организации, обратное ООО "РегионХимСервис" не доказано, следовательно, они подлежат включению в налоговую базу по НДФЛ, а также в базу для исчисления страховых взносов для плательщиков, производящих выплаты и иные вознаграждения физическим лицам.

Выводы налогового органа соответствуют правовой позиции, изложенной в постановлениях Президиума ВАС РФ от 05.03.2013 N 14376/12 и N 13510/12, согласно которой при отсутствии доказательств, подтверждающих расходование подотчетных денежных средств, полученных подотчетным лицом, а также оприходование организацией товарно-материальных ценностей в установленном порядке, указанные денежные средства согласно статье 210 НК РФ считаются доходом подотчетного лица и подлежат включению в налоговую базу по НДФЛ.

В соответствии с п. 1 ст. 420, п. 1 ст. 421, п. 2. ст. 425 НК РФ по результатам проверки ООО "РегионХимСервис" налоговым органом доначислены страховые взносы по Фафонову А.А. за 12 мес. 2021 года в сумме 4 051 534,1 руб., в т.ч.: по эпизоду по подотчетным денежным средствам - 1 121 451,81 руб., по вознаграждению управляющего - 2 930 082,29 руб.

Исходя из вышеизложенных обстоятельств, оспариваемое решение в данной части является законным и обоснованным, требования заявителя удовлетворению не подлежат.

В ходе проверки также установлено, что в нарушение пункта 4, 6 статьи 226 НК РФ с суммы выплаченного налоговым агентом - ООО "РегионХимСервис" дохода Фафонову А.А. в размере 21 708 300 руб. (2019 - 8 601 000 руб.; 2020 - 6 040 400 руб.; 2021 - 7 066 900 руб.) не исчислен НДФЛ.

Проверкой установлен факт систематического расходования денежных средств (снятие, выдача наличных) по картам ООО "Регионхимсервис" (держатель Фафонов А.А.) с расчетных счетов на общую сумму 21 708 300 руб. В ходе проверки установлено, что ООО "РегионХимСервис" проводило в бухгалтерском учете фиктивный возврат Фафоновым А.А. подотчетных средств, оставшихся в распоряжении работника и израсходованных на личные нужды.

Таким образом, суды согласились с выводами налогового органа о том, что сумма полученных наличных денежных средств по картам организации с расчетных счетов в размере 21 708 300 руб. фактически является доходом физического лица и подлежит включению в налоговую базу по страховым взносам и НДФЛ.

Суды отклонили доводы Общества о выдаче наличных денежных средств по договорам займа, поскольку сравнительный анализ представленных договоров займа, проведенный налоговым органом и описанный по эпизоду доначисления налога на прибыль, свидетельствует о фиктивности договоров займа.

При этом, доводы налогового органа по настоящему эпизоду подтверждены также показаниями Поляковой Е.А. (до замужества Юдина), отраженными в протоколе допроса N 13/379 от 22.02.2023, которая осуществляла бухгалтерский и налоговый учет ООО "РегионХимСервис" в период с 01.10.2018 по 31.08.2021.

Согласно показаниям Поляковой Е.А. денежные средства в кассу ООО "РегионХимСервис" в сумме 10 млн руб. за 2019, в сумме 7,8 млн руб. за 2020, в сумме 3,8 млн руб. за 2021 не поступали, физически их не было.

Данные показания согласуются с актом инвентаризации расчетов от 14.12.2022, актом инвентаризации наличных денежных средств в кассе от 13.02.2023, данными об остатке наличных денежных средств в кассе, данными карточки счета 50, оборотно-сальдовой ведомостью 50 счета.

Позиция заявителя жалобы о том, что сами по себе подотчетные денежные средства не относятся к доходам для целей обложения НДФЛ, а образуют задолженность физического лица перед организацией, и только по истечении срока исковой давности невозвращенные суммы будут являться доходом физического лица и облагаться НДФЛ, является неправомерной, основана на неверном толковании норм права.

Исходя из положений пп. 6 п. 1 ст. 208, п. 1 ст. 210 п. 4 и 6 ст. 226 НК РФ следует, что обязанность по исчислению НДФЛ возникает у налогового агента при выплате налогоплательщику дохода. Проверкой установлено, что ООО "РегионХимСервис" в соответствии со статьями 24, 226 НК РФ является налоговым агентом в отношении доходов, выплачиваемых физическим лицам, соответственно, обязано исчислять, удерживать у налогоплательщика и перечислять в бюджет НДФЛ.

В соответствии с п. 3 ст. 226 НК РФ налог на доходы физических лиц необходимо исчислять на дату получения дохода работником.

Датой получения подотчетным лицом дохода в виде невозвращенных подотчетных сумм является наиболее ранняя из дат (Письмо Минфина России от 24.09.2009 N 03-03-06/1/610):

- дата, с которой взыскание стало невозможно (например, дата истечения срока исковой давности);

- дата принятия руководителем решения об отказе от взыскания (например, дата принятия решения о прощении долга).

С учетом изложенного, налоговым органом сделан правомерный вывод о том, что установленные факты свидетельствуют о том, что средства, снятые по карте, на которые не представлены авансовые отчеты с подтверждающими первичными документами об израсходовании, являются доходом Фафонова А.А.

При доначислении НДФЛ налоговым органом учтено, что по итогам проведенной камеральной налоговой проверки представленного за 2021 год "Расчета сумм налога на доходы физических лиц, исчисленных и удержанных налоговым агентом", принято решение о привлечении ООО "РегионХимСервис" к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения, доначислен НДФЛ в сумме 961 036 руб., которое было оспорено налогоплательщиком. По итогам рассмотрения спора Арбитражным судом Ульяновской области по делу N А72-18457/2022 вынесено решение от 11.07.2023, которым требования ООО "РегионХимСервис" оставлены без удовлетворения.

При этом суд посчитал обоснованным довод Общества о неправомерности применения налоговым органом пункта 9 статьи 226 НК РФ в редакции Федерального закона от 29.09.2019 N 325-ФЗ до 01.01.2020, допускающего взыскание налога по итогам налоговой проверки за счет средств налогового агента, ввиду следующего.

В соответствии с пунктом 9 статьи 226 НК РФ в редакции, действующей в 2019 г., уплата налога за счет средств налоговых агентов не допускается.

В пункт 9 статьи 226 НК РФ Федеральным законом от 29.09.2019 N 325-ФЗ внесены изменения, в соответствии с которыми пункт 9 изложен в новой редакции, согласно которой, уплата налога за счет средств налоговых агентов не допускается, за исключением случаев доначисления (взыскания) налога по итогам налоговой проверки в соответствии с настоящим Кодексом при неправомерном неудержании (неполном удержании) налога налоговым агентом.

Указанные изменения вступили в силу с 01.01.2020, одновременно пункт 5 статьи 208 НК РФ дополнен абзацем следующего содержания: "В целях настоящей главы доходами также не признаются доходы в виде сумм налога на доходы физических лиц, уплаченных налоговым агентом за налогоплательщика при доначислении (взыскании) таких сумм по итогам налоговой проверки в соответствии с настоящим Кодексом в случае неправомерного неудержания (неполного удержания) указанных сумм налоговым агентом".

Согласно пункту 2 статьи 5 НК РФ акты законодательства о налогах и сборах, устанавливающие новые обязанности или иным образом ухудшающие положение налогоплательщиков, плательщиков сборов и (или) плательщиков страховых взносов, а также иных участников отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах, обратной силы не имеют.

Поскольку изменения в пункт 9 статьи 226 НК РФ возлагают на налоговых агентов новые обязанности по уплате неправомерно неудержанного НДФЛ за счет собственных средств, указанные изменения обратной силы не имеют.

Из материалов дела следует, что выездная налоговая проверка Общества проведена за период 2019 - 2021 гг.

Таким образом, суды правомерно пришли к выводу, что налоговым органом в нарушение пункта 9 статьи 226 НК РФ, доначислен Обществу НДФЛ за 2019 год, поскольку положения, внесенные в пункт 9 статьи 226 НК РФ, в редакции, действующей с 01.01.2020, не применимы к спорным правоотношениям за 2019 гг. как не имеющие обратной силы, вне зависимости от того, что акт налоговой проверки и оспариваемое решение вынесены после вступления в силу изменений в пункт 9 статьи 226 НК РФ.

Аналогичные разъяснения даны Федеральной налоговой службой в письме от 23.04.2021 N БС-4-11/5630, согласно которым, положения пункта 9 статьи 226 Кодекса (в редакции Федерального закона N 325-ФЗ) подлежат применению территориальными налоговыми органами, начиная с проверяемого периода - 2020 год, соответственно, доначисленные по результатам камеральных и выездных налоговых проверок суммы НДФЛ могут быть взысканы за счет средств налогового агента при неправомерном неудержании (неполном удержании) налога налоговым агентом в отношении доходов физических лиц, дата фактического получения которых в соответствии со статьей 223 Кодекса определяется как день его выплаты, начиная с 1 января 2020 года.

При таких обстоятельствах, суды первой и апелляционной инстанции пришли к верному выводу о том, что оспариваемое решение УФНС России по Ульяновской области в части доначисления Обществу НДФЛ за 2019 г. в размере 1 104 221,9 руб., является неправомерным, и удовлетворили заявленные обществом требования в указанной части.

Согласно статье 75 НК РФ пеней признается установленная этой статьей денежная сумма, которую налоговый агент должен выплатить в случае уплаты причитающихся сумм налогов в более поздние по сравнению с установленными законодательством о налогах и сборах сроки.

О возможности начисления пени налоговому агенту, не удержавшему налог из денежных средств налогоплательщика, указано также в абзаце 6 пункта 2 постановлении Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 30.07.2013 N 57 "О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации".

Таким образом, если обязанность по уплате в бюджет НДФЛ возложена на налоговых агентов, то пени являются способом обеспечения исполнения обязанностей по уплате данного налога именно налоговым агентом.

В нарушение пункта 5 статьи 226 НК РФ Общество не сообщило налоговому органу о невозможности удержания сумм налога.

С учетом изложенного, суды пришли к верному выводу о том, что оснований для признания начисления пени по НДФЛ неправомерным не имеется.

При этом судами установлено отсутствие оснований, предусмотренных статьей 109 НК РФ, исключающих привлечение лица к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Судами исследован довод заявителя о нарушении налоговым органом п. 4 ст. 100 НК РФ, а также положений п. 14 ст. 101 НК РФ ввиду отсутствия в акте проверки и принятом по результатам проверки решении описания всех хозяйственных операций Общества, по которым налоговым органом установлены нарушения налогового законодательства, что влечет признания обжалуемого решения незаконном, и правомерно отклонен, поскольку судами установлено, что в рассматриваемом случае в акте налоговой проверки от 21.04.2023 N 4879 налоговым органом проанализированы и описаны все документы, на основании которых произведено начисление налогов, в том числе документы бухгалтерского учета с указанием номеров и дат, перечислены все результаты мероприятий налогового контроля, с указанием дат и номеров, полученных при проведении выездной налоговой проверки, в том числе протоколы, требования и поручения о предоставлении документов, на основании которых подробно изложены обстоятельства допущенных нарушений налогового законодательства.

Все документы, подтверждающие факты нарушений, приложены к акту проверки, с документами ООО "РегионХимСервис" ознакомлено, Общество не было лишено возможности непосредственно ознакомиться с документами, подтверждающими нарушения.

Налогоплательщиком реализовано право на участие в рассмотрении материалов проверки, представление возражений и ознакомление с материалами проверки.

Согласно статье 65 АПК РФ каждое лицо, участвующее в деле, должно доказать обстоятельства, на которые оно ссылается как на основание своих требований и возражений.

Как следует из материалов дела, при принятии оспариваемого решения УФНС России по Ульяновской области были учтены смягчающие обстоятельства на основании п. 4 ст. 112, п. 3 ст. 114 НК РФ: тяжелое финансовое положение (увеличение дебиторской и кредиторской задолженности, снижение доходов по налогу на прибыль за 3 мес. 2023 по сравнению с доходами, отраженными в налоговой декларации по налогу на прибыль за 3 мес. 2022 г. на 47,3%), социальная направленность деятельности, согласно письму N 101467/11 от 11.10.2022 Минпромторг России ООО "РегионХимСервис" является организацией оборонно-промышленного комплекса и включено в Сводный реестр организаций оборонно-промышленного комплекса. В связи с чем, штрафные санкции снижены налоговым органом в 4 раза.

Суд, приняв во внимание заявленные Обществом при рассмотрении дела обстоятельства, посчитал возможным снизить размер налоговых санкций начисленных по решению УФНС России по Ульяновской области N 4847 от 22.06.2023 по эпизодам доначислений, которые не признаны судом недействительными и не оспаривались заявителем в два раза. В указанной части суд признал недействительным решение УФНС России по Ульяновской области N 4847 от 22.06.2023.

Также, установив наличие опечатки в резолютивной части решения в указании размера страховых взносов по эпизоду (Выплаты Управляющему Обществом) за 2021 г., суд первой инстанции правомерно на основании ст. 179 АПК РФ, исправил опечатку.

Указанное исправление описки не изменяет содержания принятого судебного акта и не нарушает положения статьи 179 АПК РФ.

Таким образом, фактические обстоятельства, имеющие существенное значение для разрешения спора по существу, установлены судами на основании полного и всестороннего исследования имеющихся в деле доказательств, отвечающих признакам относимости, допустимости и достаточности.

Доводы кассационных жалоб изучены судом, однако они подлежат отклонению, поскольку не опровергают законность и обоснованность принятых по делу судебных актов и правильность выводов судов, а свидетельствуют о несогласии заявителей с установленными судами обстоятельствами и оценкой доказательств, и, по существу, направлены на их переоценку.

Переоценка доказательств и установление новых обстоятельств находится за пределами компетенции и полномочий арбитражного суда кассационной инстанции, определенных положениями статей 286, 287 АПК РФ.

Нарушений норм процессуального законодательства, влекущих безусловную отмену судебного акта, не установлено.

На основании изложенного и руководствуясь пунктом 1 части 1 статьи 287, статьями 286, 289 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, Арбитражный суд Поволжского округа

постановил:

решение Арбитражного суда Ульяновской области от 11.06.2024 и постановление Одиннадцатого арбитражного апелляционного суда от 28.08.2024 по делу N А72-13768/2023 оставить без изменения, кассационные жалобы - без удовлетворения.

Постановление вступает в законную силу со дня его принятия и может быть обжаловано в Судебную коллегию Верховного Суда Российской Федерации в порядке и сроки, предусмотренные статьями 291.1, 291.2 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации.

Председательствующий судья

Р.Р.МУХАМЕТШИН

Судьи

И.Ш.ЗАКИРОВА

Э.Т.СИБГАТУЛЛИН