



## ДВЕНАДЦАТЫЙ АРБИТРАЖНЫЙ АПЕЛЛЯЦИОННЫЙ СУД

410002, г. Саратов, ул. Лермонтова д. 30 корп. 2 тел: (8452) 74-90-90, 8-800-200-12-77; факс: (8452) 74-90-91,  
<http://12aas.arbitr.ru>; e-mail: [info@12aas.arbitr.ru](mailto:info@12aas.arbitr.ru)

### ПОСТАНОВЛЕНИЕ

арбитражного суда апелляционной инстанции

г. Саратов

Дело №А12-31106/2018

19 февраля 2019 года

Резолютивная часть постановления объявлена 14 февраля 2019 года.  
Полный текст постановления изготовлен 19 февраля 2019 года.

Двенадцатый арбитражный апелляционный суд в составе председательствующего судьи Комнатной Ю.А., судей Кузьмичева С.А., Смирникова А.В., при ведении протокола судебного заседания секретарем Поливановой А.А., рассмотрев в открытом судебном заседании апелляционную жалобу Общества с ограниченной ответственностью «М.Л. Групп Плюс» на решение Арбитражного суда Волгоградской области от 04 декабря 2018 года по делу №А12-31106/2018 (судья Маслова И.И.) по заявлению Общества с ограниченной ответственностью «М.Л. Групп Плюс» (ИНН 3444214151, ОГРН 1143443012492, 400050, г. Волгоград, ул. Селенгинская, д. 16, пом. VII) к Инспекции Федеральной налоговой службы по Центральному району г.Волгограда (ИНН 3444118585, ОГРН 1043400395631, 400005, ул. 7-й Гвардейской, 12) о признании недействительным ненормативного акта, третьи лица:  
Индивидуальный предприниматель Журбенко Дмитрий Александрович (ОГРНИП: 313344319100131, ИНН: 344603225326, г. Волгоград),  
Индивидуальный предприниматель Зубарь Антон Александрович (ОГРНИП: 316344300080435, ИНН: 342910165386, г. Волгоград),  
Индивидуальный предприниматель Бикетов Алексей Вячеславович (ОГРНИП: 315344300025225, ИНН: 344690620859, г. Волгоград),

Индивидуальный предприниматель Пряхин Илья Анатольевич (ОГРНИП: 314344330200096, ИНН: 342910290228, г. Волгоград),  
Общество с ограниченной ответственностью «ПИВОМАН ПЛЮС» (ОГРН 1143443012460, ИНН: 3444214144, 400050, г. Волгоград, ул. Селенгинская, д. 16, пом. VII),

при участии в судебном заседании:

представителя Общества с ограниченной ответственностью «М.Л. Групп Плюс» - Дидык Ю.Д., действующей на основании доверенности №3 от 21.08.2018 №3, представителей Инспекции Федеральной налоговой службы по Центральному району г.Волгограда – Юркова Е.В., действующего на основании доверенности №17 от 09.01.2019, Почеваловой Т.С., действующей на основании доверенности №15 от 27.11.2018,

### **УСТАНОВИЛ:**

в Арбитражный суд Волгоградской области обратилось Общество с ограниченной ответственностью М.Л. Групп Плюс» (далее - ООО «М.Л. Групп Плюс», Общество, налогоплательщик) с заявлением к Инспекции Федеральной налоговой службы по Центральному району г. Волгограда (далее - ИФНС России по Центральному району г. Волгограда, Инспекция, налоговый орган) о признании недействительным решения № 12-11/765 от 30.03.2018 о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения и взыскании недоимки по налогу на прибыль за 2015-2016 в размере 3 914 403 руб., недоимки по НДС за 3, 4 квартал 2014, 2015, 2016 в размере 11 990 437 руб., а также штрафа и пени за занижение налоговой базы по налогу на прибыль и НДС в размере 2 455 669,07 руб. и 2 898 306,51 руб., всего - 5 353 975,58 руб.

К участию в деле в качестве третьих лиц, не заявляющих самостоятельных требований относительно предмета спора, привлечены: Индивидуальный предприниматель Журбенко Дмитрий Александрович (далее – ИП Журбенко Д.А.), Индивидуальный предприниматель Зубарь Антон Александрович (далее – ИП Зубарь А.А.), Индивидуальный предприниматель Бикетов Алексей Вячеславович (далее – ИП Бикетов А.В.), Индивидуальный предприниматель Пряхин Илья Анатольевич (далее – ИП Пряхин И.А.), Общество с ограниченной ответственностью «Пивоман плюс» (далее – ООО «Пивоман плюс»).

Решением от 04 декабря 2018 года Арбитражный суд Волгоградской области заявление Общества с ограниченной ответственностью «М.Л. Групп Плюс» оставил без удовлетворения.

ООО «М.Л. Групп Плюс» не согласилось с принятым решением и обратилось в Двенадцатый арбитражный апелляционный суд с жалобой, в которой просит решение суда первой инстанции отменить, принять по делу новый законный судебный акт, которым удовлетворить заявленные требования в полном объеме.

ИФНС России по Центральному району г. Волгограда считает решение суда законным и обоснованным, просит оставить его без изменения, апелляционную жалобу – без удовлетворения.

В соответствии со статьей 163 АПК РФ в судебном заседании был объявлен перерыв до 14.02.2019 до 12 час. 00 мин.

Протокольное определение об объявлении перерыва оглашено в открытом судебном заседании; в информационно-телекоммуникационной сети «Интернет»

(kad.arbitr.ru) размещена информация о времени и месте продолжения судебного заседания.

Исследовав материалы дела, рассмотрев доводы апелляционной жалобы оценив имеющиеся в материалах дела доказательства на основании статьи 71 АПК РФ, арбитражный суд апелляционной инстанции пришел к следующим выводам.

Как следует из материалов дела, ИФНС России по Центральному району г.Волгограда проведена выездная налоговая проверка ООО «М.Л. Групп Плюс» по вопросам правильности исчисления и своевременности уплаты налогов и сборов за период с 12.05.2014 по 31.12.2016.

Результаты проверки отражены в акте выездной налоговой проверки от 16.02.2018 № 12-11/562.

30 марта 2018 года Инспекцией принято решение № 12-11/765 о привлечении ООО «М.Л. Групп Плюс» к ответственности за совершение налогового правонарушения в виде штрафа в общем размере 2 455 669,07 руб.

Этим же решением налогоплательщику доначислен и предложен к уплате налог на добавленную стоимость в размере 11 612 206 руб. и налог на прибыль организаций в размере 3 914 403 руб., пени в общем размере 2 898 306,51 руб.

Не согласившись с решением налогового органа, налогоплательщик обжаловал его в вышестоящий налоговый орган.

Решением Управления Федеральной налоговой службы по Волгоградской области от 10 июля 2018 года № 789 решение ИФНС России по Центральному району г. Волгограда от 30 марта 2018 года № 12-11/765 оставлено без изменения, апелляционная жалоба без удовлетворения.

Не согласившись с решением ИФНС России по Центральному району г. Волгограда, Общество обратилось в арбитражный суд с настоящим заявлением.

Суд первой инстанции, отказывая в удовлетворении заявленных требований, указал, что факт совершенного ООО «М.Л. Групп Плюс» налогового правонарушения подтверждается материалами дела и заявителем не оспорен, обстоятельства, смягчающие либо исключаяющие ответственность не установлены, размер предложенных Обществу к уплате пеней и штрафных санкций проверен. В связи с чем, оснований для удовлетворения требований заявителя к ИФНС России по Центральному району г. Волгограда о признании недействительным решения от 30.03.2018 № 12-11/765 в оспариваемой части не имеется.

Суд апелляционной инстанции пришел к следующим выводам.

Основанием для доначисления заявителю налога на прибыль за 2015, 2016 годы, НДС соответствующих сумм пени и штрафа послужил вывод налогового органа о применении заявителем схемы «дробления бизнеса» между ним и взаимозависимыми лицами (ИП Журбенко Д.А., ИП Зубарь А.А., ИП Бикетов А.В., ИП Пряхин И.А., ООО «Пивоман плюс»), что позволило исказить сведения о фактически полученных доходах, о налоге на добавленную стоимость (далее - НДС), а также послужило основанием для минимизации налогов при использовании различных систем налогообложения, получения необоснованной налоговой выгоды в виде разницы в налоговых обязательствах по налогу на прибыль организаций и налогу, уплачиваемому в связи с применением упрощенной системы налогообложения (далее - УСН), а так же единого налога на вмененный доход (далее – ЕНВД).

В соответствии со статьей 247 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ, Кодекс) объектом налогообложения по налогу на прибыль

организаций признается прибыль, полученная налогоплательщиком, под которой для российских организаций признаются полученные доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов.

Согласно пункту 1 статьи 252 НК РФ налогоплательщик уменьшает полученные доходы на сумму произведенных расходов (за исключением расходов, указанных в статье 270 настоящего Кодекса).

Расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты (а в случаях, предусмотренных статьей 265 настоящего Кодекса, убытки), осуществленные (понесенные) налогоплательщиком.

Под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме.

Под документально подтвержденными расходами понимаются затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством Российской Федерации, либо документами, оформленными в соответствии с обычаями делового оборота, применяемыми в иностранном государстве, на территории которого были произведены соответствующие расходы, и (или) документами, косвенно подтверждающими произведенные расходы (в том числе таможенной декларацией, приказом о командировке, проездными документами, отчетом о выполненной работе в соответствии с договором). Расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

В силу подпункта 1 пункта 1 статьи 146 Налогового кодекса Российской Федерации объектом налогообложения налога на добавленную стоимость признается реализация товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации.

Согласно пункту 2 статьи 153 Налогового кодекса Российской Федерации при определении налоговой базы выручка от реализации товаров (работ, услуг) определяется исходя из всех доходов налогоплательщика, связанных с расчетами по оплате указанных товаров (работ, услуг), полученных им в денежной и (или) натуральной формах, включая оплату ценными бумагами.

В соответствии со статьей 167 Налогового кодекса Российской Федерации в целях настоящей главы моментом определения налоговой базы, если иное не предусмотрено пунктами 3, 7 - 11, 13 - 15 настоящей статьи, является наиболее ранняя из следующих дат:

- 1) день отгрузки (передачи) товаров (работ, услуг), имущественных прав;
- 2) день оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав.

В статье 20 НК РФ установлено, что взаимозависимыми лицами для целей налогообложения признаются физические лица и (или) организации, отношения между которыми могут оказывать влияние на условия или экономические результаты их деятельности или деятельности представляемых ими лиц, а именно: 1) одна организация непосредственно и (или) косвенно участвует в другой организации, и суммарная доля такого участия составляет более 20 процентов. Доля косвенного участия одной организации в другой через последовательность иных организаций определяется в виде произведения долей непосредственного участия организаций этой последовательности одна в другой; 2) одно физическое лицо подчиняется другому физическому лицу по должностному положению; 3) лица состоят в соответствии с семейным законодательством Российской

Федерации в брачных отношениях, отношениях родства или свойства, усыновителя и усыновленного, а также попечителя и опекаемого.

Суд может признать лица взаимозависимыми по иным основаниям, не предусмотренным пунктом 1 данной статьи, если отношения между этими лицами могут повлиять на результаты сделок по реализации товаров (работ, услуг).

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 лица признаются взаимозависимыми для целей налогообложения (пункт 1 статьи 105.1 Кодекса).

В пункте 1 Постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» (далее - Постановления № 53) разъяснено, что представление налогоплательщиком в налоговый орган всех надлежащим образом оформленных документов, предусмотренных законодательством о налогах и сборах, в целях получения налоговой выгоды является основанием для ее получения, если налоговым органом не доказано, что сведения, содержащиеся в этих документах, неполны, недостоверны и (или) противоречивы.

На основании пункта 3 названного постановления налоговая выгода может быть признана необоснованной, в частности, в случаях, если для целей налогообложения учтены операции не в соответствии с их действительным экономическим смыслом или учтены операции, не обусловленные разумными экономическими или иными причинами (целями делового характера).

В соответствии с правовой позицией, изложенной в пункте 9 Постановления № 53, установление судом наличия разумных экономических или иных причин (деловой цели) в действиях налогоплательщика осуществляется с учетом оценки обстоятельств, свидетельствующих о его намерениях получить экономический эффект в результате реальной предпринимательской или иной экономической деятельности.

Судам необходимо учитывать, что налоговая выгода не может рассматриваться в качестве самостоятельной деловой цели. Поэтому, если судом установлено, что главной целью, преследуемой налогоплательщиком, являлось получение дохода исключительно или преимущественно за счет налоговой выгоды в отсутствие намерения осуществлять реальную экономическую деятельность, в признании обоснованности ее получения может быть отказано.

Таким образом, проявлением недобросовестности может являться создание (выделение) юридического лица (предпринимателя) исключительно для уменьшения налоговой нагрузки без цели ведения фактической предпринимательской деятельности.

Суд первой инстанции согласился с выводами налогового органа о получении заявителем необоснованной налоговой выгоды по налогу на прибыль и НДС за 2015, 2016 годы путем применения заявителем схемы «дробления бизнеса» между ним и взаимозависимыми лицами (ИП Журбенко Д.А., ИП Зубарь А.А., ИП Бикетов А.В., ИП Пряхин И.А., ООО «Пивоман плюс»).

Судами установлено следующее.

ООО «М.Л. Групп Плюс» в указанный период осуществляло деятельность по торговле напитками, в том числе пивом. Общество находится на общей системе налогообложения.

Основными покупателями ООО «М.Л. Групп Плюс» являлись ИП Журбенко Д.А., ИП Зубарь А.А., ИП Бикетов А.В., ИП Пряхин И.А., которые находились на системе налогообложения – ЕНВД и ООО «Пивоман плюс» (УСН).

Судебная коллегия соглашается с выводами налогового органа и суда первой инстанции о том, что заявитель и все вышеназванные лица являются взаимозависимыми для целей налогообложения.

Так, одним из учредителей ООО «М.Л. Групп Плюс» являлся Журбенко А.К.; руководителями – Зубарь А.А.; с 09.09.2016 – Бекетов А.В.

Одним из учредителей ООО «Пивоман плюс» так же является Журбенко А.К.; руководитель с 13.06.2017 – Журбенко А.К.

Журбенко А.К. является отцом Журбенко Д.А.

ИП Журбенко Д.А. в проверяемом периоде так же являлся директором по работе с розничными сетями ООО «М.Л. Групп Плюс»

ИП Зубарь А.А. являлся генеральным директором и начальником технического отдела ООО «М.Л. Групп Плюс».

ИП Бикетов А.В. так же в проверяемый период являлся генеральным директором и начальником технического отдела ООО «М.Л. Групп Плюс».

ИП Пряхин И.А. – являлся штатным работником ООО «М.Л. Групп Плюс» и ООО «Пивоман плюс».

Как указано выше, ООО «М.Л. Групп Плюс» находится на общей системе налогообложения; ООО «Пивоман плюс» - на УСН с объектом налогообложения «доходы, уменьшенные на величину расходов».

Указанные лица оптом реализовывали товар (напитки, пиво) ИП Журбенко Д.А., ИП Зубарю А.А., ИП Бикетову А.В., ИП Пряхину И.А., которые находились на ЕНВД и реализовывали товар в розницу.

Судебная коллегия соглашается с выводами налогового органа о том, что фактически деятельность ООО «М.Л. Групп Плюс» и ООО «Пивоман плюс», а так же ИП Журбенко Д.А., ИП Зубаря А.А., ИП Бикетова А.В., ИП Пряхина И.А. являлась единым процессом и должна рассматриваться в качестве деятельности, направленной исключительно на оптимизацию налогообложения.

Однако судебная коллегия не может согласиться с определением налоговым органом действительных налоговых обязательств ООО «М.Л. Групп Плюс» за 2015 год.

Так, ООО «М.Л. Групп Плюс» и ООО «Пивоман плюс» зарегистрированы и поставлены на налоговый учет в один день – 12.05.2014.

Налоговый орган проводил выездную налоговую проверку ООО «М.Л. Групп Плюс» по всем налогам и сборам за период с 12.05.2014 по 31.12.2016.

Как пояснили представители налогового органа суду апелляционной инстанции, в 2014 году фактически единую деятельность по реализации товара - напитков и пива осуществляло ООО «Пивоман плюс», поэтому за данный период неуплата налогов по «дроблению бизнеса» ООО «М.Л. Групп Плюс» не вменялась. В декабре 2015 года работники ООО «Пивоман плюс» единовременно переведены в ООО «М.Л. Групп Плюс».

Как следует из оспариваемого решения налогового органа, за 2015 год ООО «М.Л. Групп Плюс» по спорному эпизоду доначислены налог на прибыль с 01.07.2015 года (с 3 квартала 2015 г.) и НДС - 3, 4 кварталы 2015 года.

Однако, как указано выше, в 3 и 4 кварталах 2015 года ООО «Пивоман плюс» осуществляло самостоятельную деятельность по реализации товара - напитков и пива, а именно закупало товар у поставщиков самостоятельно, минуя ООО «М.Л. Групп Плюс»; имело достаточное количество работников (январь – 32, февраль – 32, март – 41, апрель – 43, май 45, июнь – 48, июль 52, август – 54, сентябрь - 56, октябрь - 58, ноябрь - 55, декабрь – 54). Работники ООО «Пивоман плюс» единовременно переведены в ООО «М.Л. Групп Плюс» только в декабре 2015 года.

При этом, как следует из протоколов допросов работников ООО «Пивоман плюс», данные лица подтвердили факт осуществления деятельности в 2015 году именно в ООО «Пивоман плюс».

В решении налогового органа отражено, что налоговые обязательства по ведению единого бизнеса определены ООО «М.Л. Групп Плюс» с 3 квартала 2015 года, поскольку с данного времени у проверяемого налогоплательщика отсутствует право на применение специальных режимов налогообложения, а так же право ведения раздельного учета в связи с превышением численности работников (т. 1, л.д. 92-93).

Однако проверяемый налогоплательщик - ООО «М.Л. Групп Плюс» в 2014-2016 годах не применяло специальные режимы налогообложения и находилось на общей системе налогообложения.

Как указано выше, правовое значение в данном случае имеет факт того, кто фактически осуществлял предпринимательскую деятельность. Поскольку ООО «Пивоман плюс» в 2015 году реально осуществляло самостоятельную предпринимательскую деятельность, вменение обязанности по уплате налогов исключительно ООО «М.Л. Групп Плюс» за данный период является неправомерным.

При таких обстоятельствах, судебная коллегия пришла к выводу о незаконности оспариваемого решения налогового органа в части доначисления заявителю налога на прибыль, НДС, соответствующих сумм пени и штрафа по эпизоду с «дроблением бизнеса» за 2015 год.

Что касается 2016 года, судебная коллегия соглашается с выводами налогового органа и суда о том, что в указанный период ООО «М.Л. Групп Плюс» создана схема «дробления бизнеса», а именно разделение единого процесса по приобретению товара и его реализации через розничную систему конечному потребителю, в целях оптимизацию налогообложения.

Как указано выше, в декабре 2015 года все работники ООО «Пивоман плюс» единовременно переведены в ООО «М.Л. Групп Плюс».

При этом из свидетельских показаний работников следует, что перевод был осуществлен формально по инициативе работодателей без изменения трудовых функций (протоколы допросов Зеленского В.В. от 25.10.2017 № 12-11/4, Фомиченко В.С. от 18.10.2017 № 12-11/9, Легкоступова М.А. от 22.11.2017 № 12-11/11 и др.).

Рабочие места Зубаря А.А., Журбенко Д.А., Бикетова А.В., Пряхина И.А., а также работников, оформленных у ИП Зубаря А.А. и ИП Журбенко Д.А., находились по адресу осуществления деятельности ООО «М.Л. Групп Плюс», осуществлялся единый кадровый учет ООО «Пивоман плюс», ООО «М.Л. Групп

Плюс» и подконтрольных предпринимателей: все трудовые книжки работников хранились по адресу: г. Волгоград ул. Днепростроевская, 42А.

Работники ИП Зубаря А.А. и ИП Журбенко Д.А. трудоустроивались по адресу осуществления деятельности ООО «М.Л. Групп Плюс».

Прайс с утвержденными ценами на товар, подлежащий продаже в розничных торговых точках предпринимателей, доставлялся работниками (торговыми представителями) ООО «М.Л. Групп Плюс».

Торговая выручка от розничной продажи товара сдавалась работниками предпринимателей работникам ООО «М.Л. Групп Плюс».

Руководство единым бизнесом, формально разделенным на несколько субъектов, осуществлялось Лаптиным А.Ю. и Журбенко Д.А.

Ведение бухгалтерского учета и осуществление контроля за кассовыми операциями по оприходованию наличных и безналичных денежных средств, выручки с торговых точек, принадлежащих ИП Журбенко Д.А., осуществлялся работником ООО «Пивоман плюс» (протокол допроса Бауковой Г.Д. от 02.11.2017 № 12-11/20).

Ответственность за организацию открытия торговых точек (магазинов «ПИВОМАН»), оформленных на ИП Журбенко Д.А., ИП Зубаря А.А., ИП Пряхина И.А., ИП Бикетова А.В., возлагалась на работника ООО «М.Л. Групп Плюс», ООО «Пивоман плюс» (протокол допроса Радюк О.Н. от 25.10.2017 № 12-11/10). Контроль за развитием торговых точек, оформленных на ИП Журбенко Д.А., ИП Зубаря А.А., ИП Пряхина И.А., ИП Бикетова А.В., в том числе организации акций, раскладки товара, оформление ценников, контроль за чистотой в магазине, осуществлялся работником ООО «М.Л. Групп Плюс», ООО «Пивоман плюс» (протокол допроса Радюк О.Н. от 25.10.2017 № 12-11/10).

В должностные обязанности работников ООО «М.Л. Групп Плюс», ООО «Пивоман плюс» входило рекламное оформление (снаружи и внутри) торговых точек (сети магазинов «ПИВОМАН»), оформленных на ИП Журбенко Д.А., ИП Зубаря А.А., ИП Пряхина И.А., ИП Бикетова А.В. (протоколы допросов Пановой А.А. от 24.10.2017 № 12-11/12, Радюк О.Н. от 25.10.2017 № 12-11/10).

Обществом и спорными контрагентами заявлены идентичные виды деятельности (торговля напитками), используется общие товарные знаки («ПИВОМАН», «ПОРТ №1», «Пенная Пристань»), расчетные счета взаимозависимых лиц открыты в одних и тех же банках (Ростовский филиал АО «Альфа-банк», Волгоградское отделение № 8621 ПАО Сбербанк, Южный филиал ПАО «Промсвязьбанк»), организациями и индивидуальными предпринимателями используются единые IP-адреса для доступа к системе «Банк-Клиент», право распоряжения денежными средствами на расчетных счетах ООО «М.Л. Групп Плюс», ООО «ПИВОМАН ПЛЮС», ИП Журбенко Д.А. принадлежало работникам ООО «М.Л. Групп Плюс» на основании выданных доверенностей.

Проведенной проверкой установлено, что у ООО «Пивоман плюс» и ООО «М.Л. Групп Плюс» одни и те же поставщики, одни и те же торговые представители (Вислогузов Ю.С., Пряхин И.А., Дорунова В.В.), ведение бухгалтерского и налогового учета в ООО «ПИВОМАН ПЛЮС» и ООО «М.Л. Групп Плюс» осуществлялось бухгалтерской службой, возглавляемой Фокиной Ю.А.

ООО «М.Л. Групп Плюс» при определении налоговой базы по налогу на прибыль включало в состав расходов затраты всего бизнеса в целом, такие как



аренда склада, транспортные расходы, охранные услуги, амортизация, лизинговые платежи, информационные услуги, расходы по электроснабжению и другие расходы, необходимые для ведения бизнеса по реализации товара в адрес конечного потребителя, то есть осуществляло расходы за всех участников бизнеса.

При таких обстоятельствах, вывод суда о том, что ООО «Пивоман плюс», ИП Журбенко Д.А., ИП Зубарь А.А., ИП Бикетов А.В., ИП Пряхин И.А. в 2016 году не являлись самостоятельными субъектами предпринимательской деятельности, распоряжающимися своими трудовыми, административными и финансовыми ресурсами; ООО «М.Л. Групп Плюс» и взаимозависимые лица фактически выступали в качестве единого хозяйствующего субъекта, является правомерным.

Однако судебная коллегия соглашается с доводами налогоплательщика о том, что налоговым органом и судом неверно определены налоговые обязательства Общества, в связи с определением размера налоговых обязательств ООО «М.Л. Групп Плюс» за 2016 год по НДС по ставке 18%.

Как установлено судами, налоговым органом стоимость фактически реализованных заявителем товаров для целей обложения НДС увеличена на выручку, полученную взаимозависимыми лицами, не являвшимися плательщиками НДС, НДС исчислен дополнительно к цене реализованных товаров по ставке 18 процентов.

В силу положений пункта 2 статьи 153 и подпункта 2 пункта 1 статьи 162 НК РФ при совершении налогооблагаемых операций сумма НДС определяется исходя из всех поступлений налогоплательщику, связанных с расчетами по оплате реализованных товаров (работ, услуг). При этом на основании пункта 1 статьи 168 НК РФ сумма НДС, исчисленная по соответствующим операциям реализации товаров (работ, услуг), предъявляется продавцом к оплате покупателю.

Таким образом, по общему правилу НДС является частью цены договора, подлежащей уплате налогоплательщику со стороны покупателей.

Уплачиваемое (подлежащее уплате) покупателями встречное предоставление за реализованные им товары (работ, услуги) является экономическим источником для взимания данного налога.

Следовательно, при реализации товаров (работ, услуг) покупателям НДС не может исчисляться в сумме, которая не соответствовала бы реально сформированной цене и не могла быть полностью предъявлена к оплате покупателями в ее составе, что по существу означало бы взимание налога без переложения на потребителя, за счет иного экономического источника - собственного имущества хозяйствующего субъекта (продавца).

Из пункта 17 Постановления Пленума ВАС РФ от 30.05.2014 № 33 «О некоторых вопросах, возникающих у арбитражных судов при рассмотрении дел, связанных с взиманием налога на добавленную стоимость» (далее - Постановление № 33) следует, что бремя надлежащего учета сумм НДС при определении окончательного размера указанной в договоре цены, ее выделения в расчетных и первичных учетных документах, счетах-фактурах отдельной строкой лежит только на одной из сторон сделки – на продавце как налогоплательщике.

Соответственно, как вытекает из абзаца второго пункта 17 Постановления №33, в тех случаях, когда соотношение договорной цены и суммы НДС относительно друг друга прямо не определено в договоре и не может быть установлено по обстоятельствам, предшествующим заключению договора, или

иным условиям договора, то по общему правилу сумма налога, предъявляемая покупателю продавцом, выделяется последним из указанной в договоре цены, для чего определяется расчетным методом (пункт 4 статьи 164 НК РФ).

Поэтому возможность увеличения цены сделки и дополнительного взыскания сумм НДС с покупателя в случае неправильного учета налога продавцом при формировании окончательного размера цены договора допускается судебной практикой в случаях, когда такая возможность согласована обеими сторонами договора в соответствии со статьей 421 Гражданского кодекса Российской Федерации, либо предусмотрена нормативными правовыми актами (определения Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации от 20.12.2018 №306-КГ18-13128, от 23.11.2017 № 308-ЭС17-9467, от 24.11.2014 № 307-ЭС14-162).

Пунктом 1 статьи 154 НК РФ предусмотрено, что налоговая база при реализации налогоплательщиком товаров (работ, услуг), если иное не предусмотрено настоящей статьей, определяется как стоимость этих товаров (работ, услуг), исчисленная исходя из цен, определяемых в соответствии со статьей 105.3 настоящего Кодекса, с учетом акцизов (для подакцизных товаров) и без включения в них налога.

Вышеприведенные нормы НК РФ подлежат применению с учетом пункта 6 статьи 168 НК РФ, которым установлено, что при реализации товаров населению по розничным ценам соответствующая сумма налога включается в указанные цены.

Учитывая изложенное, а также то, что налоговым органом выручка Общества увеличена на выручку от реализации товаров физическим лицам (населению), начисление НДС сверх стоимости этих товаров нельзя признать правомерным.

Аналогичная правовая позиция изложена в постановлении Арбитражного суда Поволжского округа от 24.01.2019 №А12-1656/2018.

При таких обстоятельствах вывод суда о правомерности исчисления налога по ставке 18 процентов вместо выделения налога из доходов с применением расчетной ставки 18/118 не может быть признан обоснованным.

Налогоплательщиком представлен расчет налога на прибыль и НДС с применением расчетной ставки по НДС.

По определению суда апелляционной инстанции налоговым органом представлен контрсчет, согласно которому при применении расчетной ставки по НДС, у налогоплательщика:

- налоговая база по налогу на прибыль за 2015, 2016 год составила – 0 руб., налог на прибыль – 0 руб.

- НДС к уплате за 2016 год составил - 3 414 200,20 руб.

На основании изложенного, судебная коллегия пришла к выводу о незаконности оспариваемого решения налогового органа в части доначисления заявителю налога на прибыль за 2016 год, соответствующих сумм пени и штрафа по эпизоду с «дроблением бизнеса» за 2016 год.

Реальные налоговые обязательства налогоплательщика по НДС за 2016 год по эпизоду с «дроблением бизнеса» составляют 3 414 200,20 руб.

Кроме того, налоговый орган пришел к выводу о неправомерном отнесении на расходы при исчислении налога на прибыль и заявлении налоговых вычетов по НДС затрат по приобретению транспортных средств: Volkswagen Touareg (VIN XW8ZZZ7PZEG008735), Volkswagen Touareg (VIN XW8ZZZ7PZEG008586), а именно лизинговых платежей и амортизационных отчислений, поскольку

заявителем не представлено доказательств того, что данные расходы произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

Суд первой инстанции согласился с доводами налогового органа, однако не учел следующее.

В соответствии со статьей 247 НК РФ объектом налогообложения по налогу на прибыль организаций признается прибыль, полученная налогоплательщиком. Прибылью для российских организаций признаются полученные доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов, которые определяются в соответствии с главой 25 Кодекса.

Пунктом 1 статьи 248 НК РФ определено, что в целях главы 25 Кодекса к доходам относятся доходы от реализации товаров (работ, услуг) и имущественных прав (далее - доходы от реализации), внереализационные доходы.

При определении доходов из них исключаются суммы налогов, предъявленные в соответствии с Кодексом налогоплательщиком покупателю (приобретателю) товаров (работ, услуг, имущественных прав). Доходы определяются на основании первичных документов и других документов, подтверждающих полученные налогоплательщиком доходы, и документов налогового учета.

Согласно статье 249 НК РФ в целях главы 25 Кодекса доходом от реализации признаются выручка от реализации товаров (работ, услуг) как собственного производства, так и ранее приобретенных, выручка от реализации имущественных прав.

Выручка от реализации определяется исходя из всех поступлений, связанных с расчетами за реализованные товары (работы, услуги) или имущественные права, выраженные в денежной и (или) натуральной формах. В зависимости от выбранного налогоплательщиком метода признания доходов и расходов поступления, связанные с расчетами за реализованные товары (работы, услуги) или имущественные права, признаются для целей указанной главы в соответствии со статьей 271 или статьей 273 НК РФ.

Согласно пункту 1 статьи 252 НК РФ налогоплательщик уменьшает полученные доходы на сумму произведенных расходов, под которыми признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты (а в случаях, предусмотренных статьей 265 Кодекса, убытки), осуществленные (понесенные) налогоплательщиком.

Под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме.

Под документально подтвержденными расходами понимаются затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

В силу подпункта 10 пункта 1 статьи 264 НК РФ к прочим расходам, связанным с производством и реализацией, относятся арендные (лизинговые) платежи за арендуемое (принятое в лизинг) имущество, а также расходы на приобретение имущества, переданного в лизинг.

Согласно пункту 10 статьи 258 НК РФ имущество, полученное (переданное) в финансовую аренду по договору лизинга, включается в соответствующую

амортизационную группу (подгруппу) той стороной, у которой данное имущество должно учитываться в соответствии с условиями договора лизинга.

Первоначальной стоимостью имущества, являющегося предметом лизинга, в силу пункта 1 статьи 257 Кодекса, признается сумма расходов лизингодателя на его приобретение, сооружение, доставку, изготовление и доведение до состояния, в котором оно пригодно для использования, за исключением сумм налогов, подлежащих вычету или учитываемых в составе расходов в соответствии с Кодексом.

При этом первоначальная стоимость объектов основных средств включается в расходы через амортизационные отчисления (подпункт 3 пункта 2 статьи 253 НК РФ).

Из материалов дела следует, что заявителем по договорам лизинга от 11.08.2014 №1084ВГ-МГП/01/2014, №10851084ВГ-МГП/02/2014, заключенным с ООО «РЕСО-Лизинг», приобретены транспортные средства: Volkswagen Touareg (VIN XW8ZZZ7PZEG008735), Volkswagen Touareg (VIN XW8ZZZ7PZEG008586).

Указанные транспортные средства приняты к учету в качестве основных средств со сроком использования 48 мес.

Налоговый орган, указывая на неправомерность принятия к вычету НДС, к учету расходов, связанных с приобретением автотранспортных средств в виде амортизационной премии, амортизации и лизинговых платежей, указывает лишь на тот факт, что налогоплательщиком не представлено доказательств использования данного транспорта в финансово-хозяйственной деятельности Общества.

Однако реальность сделки по приобретению автотранспорта Обществом налоговым органом не оспаривается.

Обществом транспортные средства поставлены на учет, уплачен транспортный налог.

При этом налоговое законодательство не предусматривает в целях подтверждения права на налоговые вычеты и учет расходов по приобретению основных средств необходимости предоставления документов, подтверждающих непосредственное использование основных средств в проверяемом периоде.

Главное, чтобы понесенные расходы были обоснованным, т.е. экономически оправданными.

Общество занимается закупкой и реализацией товара – напитков, пива; имеет достаточный штат сотрудников.

С возражениями на акт проверки налогоплательщиком представлены путевые листы, приказы об обеспечении работников служебным автотранспортом, счета-фактуры, трудовой договор с физическим лицом.

Налоговый орган критически отнесся к данным документам, указав на имеющиеся в них противоречия и предоставление после составления акта проверки.

Однако налоговым органом не были допрошены руководитель, работники Общества относительно целей приобретения, либо использования транспортных средств.

Как пояснил представитель Общества суду апелляционной инстанции, транспортные средства использовались Обществом согласно представленным в налоговый орган документам и в последующем были проданы, т.е. использованы Обществом в предпринимательской деятельности.

При таких обстоятельствах, приобретение транспортных средств является для Общества обоснованным; расходы Общество документально подтверждены.

На основании изложенного, оспариваемое решение налогового органа в части доначисления заявителю налога на прибыль, НДС за 2014, 2015, 2016 год, соответствующих сумм пени и штрафа по эпизоду с приобретением транспортных средств является неправомерным и подлежит признанию недействительным.

С учетом вышеизложенного, решение Инспекции Федеральной налоговой службы по Центральному району г. Волгограда № 12-11/765 от 30.03.2018 является законным и обоснованным только в части доначисления НДС в сумме 2 893 544 руб. (3 414 200 руб. (НДС 2016 год с учетом расчетного метода) – 520 656 руб. (вычеты по эпизоду с приобретением транспортных средств у ООО «Ресо-Лизинг»), соответствующих сумм пени.

Что касается привлечения Общества к налоговой ответственности в виде штрафа за данное нарушение, то судебной коллегией установлено следующее.

Согласно пункту 7 статьи 101 НК РФ по результатам рассмотрения материалов налоговой проверки руководитель (заместитель руководителя) налогового органа выносит решение: 1) о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения; об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения.

При этом в силу пункта 8 статьи 101 НК РФ в решении о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения излагаются обстоятельства совершенного привлекаемым к ответственности лицом налогового правонарушения так, как они установлены проведенной проверкой, со ссылкой на документы и иные сведения, подтверждающие указанные обстоятельства, доводы, приводимые лицом, в отношении которого проводилась проверка, в свою защиту, и результаты проверки этих доводов, решение о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности за конкретные налоговые правонарушения с указанием статей данного Кодекса, предусматривающих данные правонарушения, и применяемые меры ответственности.

Как следует из решения Инспекции Федеральной налоговой службы по Центральному району г. Волгограда № 12-11/765 от 30.03.2018, его резолютивная часть вообще не содержит указания, по какой статье Налогового кодекса РФ Общество привлечено к налоговой ответственности.

Общая ссылка в описательной части решения на пункт 1 статьи 122 НК РФ, нельзя признать надлежащей квалификацией правонарушения, поскольку описательная часть решения, как и его резолютивная часть по каждому конкретному нарушению указания на статью Налогового кодекса РФ, предусматривающую данное правонарушение, не содержит.

На основании изложенного, решение суда первой инстанции подлежит отмене в части.

В отмененной части следует принять новый судебный акт, которым признать недействительным решение Инспекции Федеральной налоговой службы по Центральному району г. Волгограда № 12-11/765 от 30.03.2018 о привлечении ООО «М.Л. Групп Плюс» к ответственности за совершение налогового правонарушения в виде штрафа в сумме 2455669,07 руб., доначисления налога на прибыль в сумме 3 914 403 руб., НДС в сумме 9 096 893 руб., соответствующих сумм пени.

В остальной части решение суда подлежит оставлению без изменения.

В соответствии с разъяснениями, изложенными в пункте 18 Постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 11.07.2014 № 46 «О применении законодательства о государственной пошлине при рассмотрении дел в арбитражных судах» по смыслу норм статьи 110 АПК РФ вопрос о распределении судебных расходов по уплате государственной пошлины разрешается арбитражным судом по итогам рассмотрения дела, независимо от того, заявлено ли перед судом ходатайство о его разрешении.

В связи с частичным удовлетворением требований заявителя, подлежат взысканию с инспекции в пользу Общества судебные расходы в сумме 3000 руб., понесенные Обществом в связи с уплатой государственной пошлины за рассмотрение дела в суде первой инстанции, 1500 руб. - в связи с уплатой государственной пошлины за рассмотрение дела в суде апелляционной инстанции, всего 4500 рублей.

Руководствуясь статьями 268 – 271 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, арбитражный суд апелляционной инстанции

### **ПОСТАНОВИЛ:**

решение Арбитражного суда Волгоградской области от 04 декабря 2018 года по делу № А12-31106/2018 отменить в части.

Признать недействительным решение Инспекции Федеральной налоговой службы по Центральному району г. Волгограда № 12-11/765 от 30.03.2018 о привлечении ООО «М.Л. Групп Плюс» к ответственности за совершение налогового правонарушения в виде штрафа в сумме 2455669,07 руб., доначисления налога на прибыль в сумме 3 914 403 руб., НДС в сумме 9 096 893 руб., соответствующих сумм пени.

В остальной части решение суда оставить без изменения.

Взыскать с Инспекции Федеральной налоговой службы по Центральному району г. Волгограда в пользу ООО «М.Л. Групп Плюс» судебные расходы по уплате государственной пошлины в сумме 4500 руб.

Постановление может быть обжаловано в Арбитражный суд Поволжского округа в течение двух месяцев со дня изготовления постановления в полном объеме, через арбитражный суд первой инстанции, принявший решение.

**Председательствующий**

**Ю.А. Комнатная**

**Судьи**

**С.А. Кузьмичев**

**А.В. Смирников**