



# ВЕРХОВНЫЙ СУД РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

№ 306-КГ15-7673

## О П Р Е Д Е Л Е Н И Е

Дело № А12-24270/2014

г. Москва

27.11.2015

резюлютивная часть определения объявлена 25.11.2015

полный текст определения изготовлен 27.11.2015

Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации в составе:

председательствующего судьи Завьяловой Т.В.,

судей Зарубиной Е.Н., Першутова А.Г.

рассмотрела в открытом судебном заседании дело по кассационной жалобе Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 2 по Волгоградской области на решение Арбитражного суда Волгоградской области от 01.10.2014 по делу № А12-24270/2014 и постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 19.05.2015 по тому же делу

по заявлению общества с ограниченной ответственностью «МАН» к Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 2 по Волгоградской области о признании недействительным решения от 29.04.2014 № 148, при участии третьего лица, не заявляющего самостоятельные требования – Бочарова Павла Сергеевича.

В заседании приняли участие представители:

от общества с ограниченной ответственностью «МАН» – Лаврова О.А.,  
Мощенко Е.С., Успенский М.А.;

от Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 2 по  
Волгоградской области – Дубинина Н.А., Калюжина Я.П., Кузнецова Ю.В.,  
Овчар О.В., Юдин С.В.

Заслушав доклад судьи Верховного Суда Российской Федерации  
Першутова А.Г., выслушав объяснения представителей участвующих в деле  
лиц, Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда  
Российской Федерации

**установила:**

общество с ограниченной ответственностью «МАН» (далее – общество)  
обратилось в Арбитражный суд Волгоградской области с заявлением к  
Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 2 по  
Волгоградской области (далее – инспекция) о признании недействительным  
решения от 29.04.2014 № 148.

К участию в дела в качестве третьего лица, не заявляющего  
самостоятельные требования, привлечен Бочаров Павел Сергеевич.

Решением Арбитражного суда Волгоградской области от 01.10.2014  
признано недействительным оспариваемое решение инспекции в части  
доначисления 124 470 130 рублей налога на прибыль, 33 681 856 рублей пеней  
по налогу на прибыль, 12 447 013 рублей штрафа за неполную уплату налога на  
прибыль, 143 801 048 рублей налога на добавленную стоимость,  
41 592 682 рублей пеней по налогу на добавленную стоимость,  
7 900 386 рублей штрафа за неполную уплату налога на добавленную  
стоимость, а также 34 062 рублей штрафа по статье 123 Налогового кодекса  
Российской Федерации, в удовлетворении остальной части требований  
обществу отказано.

Постановлением Двенадцатого арбитражного апелляционного суда  
от 28.01.2015 решение суда первой инстанции отменено в части признания  
недействительным оспариваемого решения инспекции по эпизоду  
доначисления 124 470 130 рублей налога на прибыль и 141 083 678 рублей  
налога на добавленную стоимость, соответствующих сумм пеней и штрафов по

пункту 1 статьи 122 Налогового кодекса Российской Федерации, обществу отказано в удовлетворении заявленных требований в указанной части, в остальной части решение суда первой инстанции оставлено без изменения.

Арбитражный суд Поволжского округа постановлением от 19.05.2015 отменил постановление суда апелляционной инстанции в части отмены решения суда первой инстанции и отказа обществу в удовлетворении требований о признании недействительным решения инспекции по эпизоду доначисления налога на прибыль и налога на добавленную стоимость, соответствующих сумм пеней и штрафов по пункту 1 статьи 122 Налогового кодекса Российской Федерации, и оставил в силе решение суда первой инстанции в указанной части.

Инспекция обратилась в Верховный Суд Российской Федерации с кассационной жалобой на решение суда первой инстанции и постановление суда кассационной инстанции, в которой просит их отменить в части признания недействительным решения инспекции по эпизоду доначисления обществу налога на прибыль и налога на добавленную стоимость, соответствующих сумм пеней и штрафов по пункту 1 статьи 122 Налогового кодекса Российской Федерации, и оставить в силе постановление суда апелляционной инстанции в указанной части.

Определением судьи Верховного Суда Российской Федерации Першутова А.Г. от 14.10.2015 кассационная жалоба инспекции вместе с делом передана для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации.

Проверив в соответствии с положениями статьи 291.14 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации законность обжалуемых судебных актов в пределах доводов, изложенных в кассационной жалобе и отзывах на нее, выслушав объяснения представителей участвующих в деле лиц, судебная коллегия установила следующее.

Основанием к доначислению обществу спорных сумм налога на прибыль и налога на добавленную стоимость (далее – НДС), соответствующих сумм пеней и штрафов по пункту 1 статьи 122 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – Кодекс) послужил вывод инспекции о том, что посредством согласованных действий с индивидуальным предпринимателем Бочаровым П.С. (далее – предприниматель), применяющим систему налогообложения в виде единого налога на вмененный доход (далее – ЕНВД),

обществом была создана схема уклонения от налогообложения путем формального заключения с указанным лицом взаимных договоров поручения, по условиям которых общество и предприниматель от имени друг друга могли совершать действия по оформлению сделок купли-продажи с покупателями товаров, что позволяло распределять между собой полученную выручку в целях минимизации своих налоговых обязательств и получения необоснованной налоговой выгоды. Так, в ходе выездной налоговой проверки общества за 2010-2011г.г. инспекцией установлено, что между предпринимателем и обществом заключен договор от 31.12.2009 № 1/2010, по условиям которого предприниматель (Доверитель) поручает обществу (Поверенный) за вознаграждение от имени и за счет Доверителя совершать действия по оформлению сделки купли-продажи товара, заключаемой Доверителем с покупателем в торговых отделах Доверителя, по адресам, указанным в приложении № 1 к договору, путем приема денежных средств от покупателей Доверителя в необходимом количестве, выдачи им кассового чека и представления по их требованию всех иных документов, необходимых для представления в соответствии с законодательством Российской Федерации, включая закон о защите прав потребителей. Также между обществом и предпринимателем 31.12.2009 заключен договор № 1, по условиям которого при аналогичных обстоятельствах Доверителем выступает общество, Поверенным – предприниматель. Инспекцией установлено, что реализация товаров предпринимателя осуществлялась преимущественно в пределах торговых площадей, используемых обществом, при этом арендованные предпринимателем у общества торговые площади фактически не представляли собой самостоятельную торговую точку с автономной системой торговли, отдельной кассовой линией, не были обособлены от торговых площадей, занимаемых товарами общества, имели общие входы, общие торговые залы, оформленные в едином фирменном стиле сети магазинов общества, в которых находились и товары, принадлежащие обществу, и товары предпринимателя. Получение денежных средств от покупателей товаров общества и предпринимателя осуществлялось через единые кассовые линии (кассовые терминалы), при этом покупателям выдавался один кассовый чек, содержащий сведения о собственнике каждого товара. Расчеты с покупателями осуществлялись работниками общества на всех кассах, в том числе

принадлежащих предпринимателю. Выручка, полученная от продажи товаров общества и предпринимателя, учитывалась через единое программное обеспечение кассовой техники, производилось совместное инкассирование выручки общества и предпринимателя. Товары приобретались обществом и предпринимателем по заявке предпринимателя у одних и тех же поставщиков, которые преследовали своей целью сотрудничество с обществом и реализацию товаров именно через магазины общества, при этом товары для общества и товары для предпринимателя поступали на склад и в магазины общества, доставка, разгрузка товара и его хранение осуществлялись силами общества ввиду отсутствия соответствующих работников у предпринимателя. Также инспекцией установлено, что у предпринимателя и общества трудовую деятельность фактически осуществляли одни и те же сотрудники, которые воспринимали общество и предпринимателя как единый субъект предпринимательской деятельности. Кроме того, финансово-хозяйственные отношения общества и предпринимателя, свидетельствуют о косвенной подконтрольности предпринимателя обществу, при том, что общество являлось единственным источником доходов предпринимателя и осуществления им соответствующей предпринимательской деятельности.

Выявленные в ходе выездной налоговой проверки обстоятельства, по мнению инспекции, свидетельствуют о том, что вся выручка, полученная предпринимателем от продажи его товаров, сделки по реализации которых были оформлены обществом в качестве поверенного лица предпринимателя, является выручкой самого общества от реализации собственных товаров и подлежит включению в налогооблагаемую базу общества по налогу на прибыль и налогу на добавленную стоимость.

Признавая решение инспекции недействительным в указанной части, суд первой инстанции пришел к выводу о недоказанности инспекцией факта отсутствия реальных хозяйственных операций между обществом и предпринимателем в рамках заключенных друг с другом договоров поручения на оформление сделок купли-продажи товаров, а также о недоказанности наличия в действиях общества и предпринимателя признаков недобросовестности, направленных на получение необоснованной налоговой выгоды в целях минимизации налоговых обязательств.

Оценив представленные в материалы дела доказательства применительно к фактическим обстоятельствам взаимоотношений общества и предпринимателя в рамках исполнения обоюдных обязательств по указанным договорам поручения, установив косвенную подконтрольность предпринимателя обществу и влияние последнего на хозяйственную деятельность предпринимателя, а также наличие общего трудового ресурса и единого программного обеспечения по учету движения товара, реализуемого в магазинах общества, принимая во внимание обстоятельства приобретения обществом и предпринимателем товаров у одних и тех же поставщиков, которые преследовали своей целью сотрудничество с обществом и реализацию товаров именно через магазины общества, суд апелляционной инстанции пришел к выводу о том, что создав фиктивный документооборот, общество путем согласованных действий с предпринимателем имитировало хозяйственную деятельность поверенного лица предпринимателя по реализации товаров предпринимателя в рамках указанного договора поручения, фактически осуществляя реализацию собственного товара, что позволило распределить полученную выручку между обществом и предпринимателем в целях минимизации налоговых обязательств общества и получения необоснованной налоговой выгоды.

Поскольку полученная предпринимателем от реализации обществом в качестве поверенного лица предпринимателя товара предпринимателя в рамках договора поручения от 31.12.2009 № 1/2010 выручка является выручкой самого общества и подлежит включению в налогооблагаемую базу по налогу на прибыль и налогу на добавленную стоимость, руководствуясь положениями глав 21 и 25 Налогового кодекса Российской Федерации, положениями постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды», суд апелляционной инстанции пришел к выводу о правомерности решения инспекции в указанной части, признав правильным расчет сумм доначисленных налогов, пеней и штрафов, и отказал обществу в удовлетворении заявленных требований по названному эпизоду.

Суд кассационной инстанции не согласился с выводами суда апелляционной инстанции и отменил постановление суда апелляционной

инстанции об отказе обществу в удовлетворении требований в указанной части, оставив в силе решение суда первой инстанции в этой части.

Однако выводы судов первой и кассационной инстанций нельзя признать правомерными.

Разрешение вопроса о добросовестности либо недобросовестности общества при совершении действий, имеющих своим результатом получение налоговой выгоды, связано с установлением и исследованием фактических обстоятельств и представленных доказательств, подлежащих оценке арбитражным судом в совокупности и взаимосвязи с учетом положений статьи 71 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации.

Вместе с тем, признавая недействительным оспариваемое решение инспекции по упомянутому эпизоду, суды первой и кассационной инстанций, отклоняя каждый из доводов инспекции в отдельности, не оценили все имеющиеся доказательства по делу как того требуют положения статьи 71 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, оставив без надлежащей оценки представленные в деле доказательства применительно к имеющим существенное значение для рассмотрения настоящего спора обстоятельствам, установленным инспекцией в ходе проверки, в их совокупности и взаимосвязи.

Таким образом, обжалуемые судебные акты приняты судами с нарушением указанных положений статьи 71 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, а также положений постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды», в связи с чем вывод судов первой и кассационной инстанций об отсутствии в действиях общества признаков недобросовестности, направленных на получение необоснованной налоговой выгоды в целях минимизации налоговых обязательств, является неправомерным.

Отменяя постановление суда апелляционной инстанции, Арбитражный суд Поволжского округа, в частности, указал на то, что судом не были учтены некоторые обстоятельства. Например, то, что на территории супермаркетов МАН и под вывеской «МАН» находились прочие арендаторы. Однако ни судом первой инстанции, ни судом кассационной инстанции не указано на то, что характер деловых взаимоотношений общества с указанными организациями

или индивидуальными предпринимателями существенно не отличался от характера взаимоотношений общества с предпринимателем. В противном случае данное обстоятельство не имеет правового значения для оценки обстоятельств, входящих в предмет доказывания по настоящему делу.

Указывая на то, что суд апелляционной инстанции не учел обстоятельства, установленные Ворошиловским районным судом г. Волгограда в решении от 04.03.2024 по делу № 2-347/2014, суд кассационной инстанции не принял во внимание ни предмет, ни основания иска по указанному делу. Судом первой инстанции также указанные обстоятельства не были приняты во внимание при решении вопроса об относимости данного доказательства.

Ссылаясь на то, что суд апелляционной инстанции не учел, что деловые отношения между обществом и предпринимателем существовали еще в 2007-2009 годах, суд кассационной инстанции не принял во внимание, что судом первой инстанции также не исследовались ни обстоятельства осуществления предпринимательской деятельности предпринимателем, ни характер взаимоотношений его с обществом в тот период. А суд кассационной инстанции не имеет права устанавливать обстоятельства, которые не были установлены судами первой или апелляционной инстанций.

Кроме того, рассматривая кассационные жалобы общества и предпринимателя и проверяя законность постановления суда апелляционной инстанции, суд кассационной инстанции на основе одних и тех же доказательств, представленных в материалы дела, отверг обстоятельства, связанные с направленностью действий общества на получение необоснованной налоговой выгоды, установленные судом апелляционной инстанции, и отменил постановление суда апелляционной инстанции об отказе обществу в удовлетворении требований в указанной части, оставив в силе решение суда первой инстанции в этой части. При этом суд кассационной инстанции превысил свои полномочия, предусмотренные статьями 286, 287 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации и переоценил фактические обстоятельства дела, в то время как оценка фактических обстоятельств дела отнесена к полномочиям судов первой и апелляционной инстанций.

В то же время суд апелляционной инстанции на основе совокупности исследованных во взаимосвязи доказательств пришел к выводу о создании



обществом искусственного документооборота в отсутствие реальной деловой цели и экономического смысла с целью получения необоснованной налоговой выгоды в виде уменьшения размера налоговой обязанности по уплате налога на прибыль и налога на добавленную стоимость.

При таких обстоятельствах, Судебная коллегия Верховного Суда Российской Федерации считает, что судебные акты судов первой и кассационной инстанций в обжалуемой части подлежат отмене на основании части 1 статьи 291.11 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, как принятые с существенными нарушениями норм материального и процессуального права, повлиявшими на исход дела.

Руководствуясь статьями 176, 291.11-291.15 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации

**ОПРЕДЕЛИЛА:**

постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 19.05.2015 по делу № А12-24270/2014 Арбитражного суда Волгоградской области в части отмены постановления Двенадцатого арбитражного апелляционного суда от 28.01.2015 отменить. Постановление суда апелляционной инстанции в данной части по указанному делу оставить в силе.

В остальной части постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 19.05.2015 по тому же делу оставить без изменения.

Председательствующий судья

Т.В.Завьялова

Судья

Е.Н.Зарубина

Судья

А.Г.Першутов