**ОБЗОР ПОЛОЖИТЕЛЬНОЙ СУДЕБНОЙ ПРАКТИКИ ЗА 3 КВАРТАЛ 2016**

**Дело №А51-3468/2016**

Индивидуальный предприниматель Загайнов Виктор Робертович (далее - предприниматель, налогоплательщик, ИП Зайганов В.Р.) обратился в арбитражный суд с заявлением о признании незаконным и отмене решения Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы №1 по Приморскому краю (далее - налоговый орган, инспекция) от 16.11.2015 №16566 о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения.

В ходе выездной налоговой проверки инспекция пришла к выводу о получении предпринимателем в 2014 году при осуществления предпринимательской деятельности дохода в размере 24 000 000 руб. от реализации недвижимого имущества, принадлежащего ему на праве собственности.

Основанием для принятия указанного решения явилось то, что база отдыха "Корабелы" приобретена ИП Зайгановым В.Р. для осуществления предпринимательской деятельности, соответствующий вид деятельности заявлен налогоплательщиком при его государственной регистрации, в связи с чем доход от реализации указанного имущества должен быть учтен в составе доходов, облагаемых налогом, уплачиваемым в связи с применением УСН.

Решением Арбитражного суда Приморского края от 01.06.2016, оставленным без изменения Постановлением Пятого арбитражного апелляционного суда от 25.08.2016 в удовлетворении требований предпринимателя отказано.

Суды, отказывая в удовлетворении требований, указали следующее.

На основании пункта 1 статьи 346.11 НК РФ организациями и индивидуальными предпринимателями УСН применяется наряду с общей системой налогообложения, предусмотренной законодательством Российской Федерации о налогах и сборах.

Пунктом 3 статьи 346.11 НК РФ, в редакции, действовавшей в период возникновения спорных правоотношений, применение упрощенной системы налогообложения индивидуальными предпринимателями предусматривает их освобождение от обязанности по уплате налога на доходы физических лиц (в отношении доходов, полученных от предпринимательской деятельности, за исключением налога, уплачиваемого с доходов в виде дивидендов, а также с доходов, облагаемых по налоговым ставкам, предусмотренным пунктами 2 и 5 статьи 224 настоящего Кодекса), налога на имущество физических лиц (в отношении имущества, используемого для предпринимательской деятельности).

Материалами дела подтверждается и сторонами не оспаривается, что Зайганов В.Р. в соответствии с пунктом 1 статьи 346.14 НК РФ в проверяемом периоде осуществлял предпринимательскую деятельность, применяя с 25.04.2003 УСН с объектом налогообложения "доходы".

Основным видом деятельности предпринимателя Загайнова В.Р. является деятельность гостиниц без ресторанов, дополнительными видами деятельности: деятельность детских лагерей на время каникул, сдача внаем собственного нежилого недвижимого имущества, деятельность ресторанов и кафе, организация комплексного туристического обслуживания.

В 2009 предпринимателем по договору купли-продажи приобретена база отдыха "Корабелы". В 2014 по договору купли-продажи земельного участка приобретен земельный участок, разрешенное использование - база отдыха. Указанное недвижимое имущество (земельный участок и база отдыха) продано Загайновым В.Р. (Продавец) по договору купли-продажи от 10.04.2014 Шиговей P.M. (Покупатель).

Согласно договору купли-продажи стоимость имущества составляет 40 000 000 руб., земельный участок оценен в 1 000 000 руб., база отдыха - 39 000 000 руб. Также в договоре указано, что продавец получил от покупателя денежную сумму в размере 40 000 000 руб. полностью до подписания договора.

Согласно выписке банковской выписке с расчетного счета Шиговей P.M. (Покупателя) 11.04.2014 перечислено на счет Загайнова В.Р. (Продавца) 25 000 000 руб., назначение платежа - оплата по договору купли-продажи от 10.04.2014 без налога (НДС).

В ходе проверки проведен допрос Шиговея P.M. (протокол допроса свидетеля от 16.07.2015), в ходе которого Шиговей P.M. пояснил, что в апреле 2014 года им приобретены база отдыха "Корабелы" - спортивно-оздоровительный лагерь и земельный участок под базой за 40 000 000 руб. Расчет с продавцом осуществлялся безналичным путем перечисления денежных средств по расчетному счету. Шиговей P.M. пояснил, что расчет произведен не в полном объеме: в размере 25 000 000 руб., но для заключения договора необходимо было отразить расчет в полном объеме. Была договоренность о дальнейшем расчете, по мере поступления средств.

Также свидетель пояснил, что расчет произведен за покупку земельного участка в размере 1 000 000 руб. и за недвижимое имущество (базу) - 24 000 000 руб. Оставшаяся сумма по договору - 15 000 000 руб. является долгом перед Загайновым В.Р. Окончательный расчет будет произведен не ранее 2016 года. В качестве источника денежных средств для погашения задолженности по сделке назвал доход от деятельности базы отдыха "Корабелы" и кредитные средства.

Суды указали, что гражданское законодательство не разделяет имущество физического лица на имущество, принадлежащее ему исключительно как гражданину, и имущество, принадлежащее ему исключительно как индивидуальному предпринимателю.

Учитывая положения п.17 ст. 217 НК суд пришел к выводу, что выручка за реализованное имущество, использовавшееся в предпринимательской деятельности, облагаемой в соответствии с главой 26.2. НК РФ, должна включаться индивидуальным предпринимателем в состав доходов, учитываемых при определении налоговой базы по УСН.

Для возникновения объекта налогообложения по налогу по УСН в случае реализации индивидуальным предпринимателем принадлежащего ему на праве собственности имущества, необходимо установить приобретение и использование этого имущества для целей предпринимательской деятельности, которая, в свою очередь, характеризуется совокупностью определенных признаков (систематичность, самостоятельность, направленность на извлечение прибыли).

Как указано в постановлениях Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 16.03.2010 N 14009/09, от 18.06.2013 N 18384/12, о наличии в действиях гражданина признаков предпринимательской деятельности могут свидетельствовать, в частности, изготовление или приобретение имущества с целью последующего извлечения прибыли от его использования или реализации; хозяйственный учет операций, связанных с осуществлением сделок; взаимосвязанность всех совершенных гражданином в определенный период времени сделок.

В связи с этим для квалификации полученных предпринимателями доходов от использования имущества применяются следующие критерии: предназначается ли имущество для систематического извлечения прибыли; используется ли имущество предпринимателями в личных целях, как физическим лицом.

Также необходимо исследовать вопрос о назначении спорного имущества. Если имущество не предназначается для систематического извлечения прибыли и используется предпринимателями в личных целях, то полученные от его продажи доходы не квалифицируются как доходы, полученные от осуществления предпринимательской деятельности.

Материалами дела подтверждено, что фактически ИП Зайганов В.Р. в проверяемом периоде использовал базу отдыха для осуществления предпринимательской деятельности.

Так, спорный объект недвижимости база отдыха "Корабелы" - спортивно-оздоровительный лагерь, по своим функциональным характеристикам изначально не предназначен для использования в иных целях, не связанных с предпринимательской деятельностью (для личных потребительских нужд).

За периоды нахождения спорного недвижимого имущества в собственности предпринимателя (2009 - 2014 годы) налогоплательщику, как физическому лицу, налог на это имущество не исчислялся в связи с использование база отдыха "Корабелы" в предпринимательской деятельности.

Судебной коллегией установлено, что предпринимателем представлялись в инспекцию заявления к налоговым уведомлениям за 2009-2014 годы об освобождении от уплаты им налога на имущество ввиду использования недвижимого имущества в предпринимательской деятельности с применением УСН, в том числе базы отдыха "Корабелы".

С указанными заявлениями в подтверждение использования данного имущества в предпринимательской деятельности предпринимателем в налоговый орган представлены: агентский договор от 01.03.2009 сроком действия до 31.12.2011 с ООО "Деол" (агент), согласно которому агент принимает на себя обязательство совершать от своего имени и за счет индивидуального предпринимателя - принципала продажу услуг принципала, туристические путевки на базу отдыха "Корабелы" физическим и юридическим лицам; договор аренды имущественного комплекса - базы отдыха "Корабелы" от 15.01.2013, заключенный с ИП Бондаренко М.В., сроком действия до 30.11.2013.

При изложенных обстоятельствах суды пришли к выводу о том, что фактически база отдыха использовалась налогоплательщиком не для личных целей как физического лица, а в предпринимательской деятельности, то есть в целях систематического получения дохода, реализация указанного имущества также осуществлена предпринимателем в целях, направленных на получение прибыли.

Доказательства, однозначно и бесспорно свидетельствующие об использовании спорного объекта недвижимости в личных целях предпринимателем в материалы дела не представлены.

Таким образом, в оспариваемом решении налоговый орган правомерно исходил из того, что выручка от реализации базы отдыха "Корабелы" является доходом предпринимателя и подлежит налогообложению налогом, уплачиваемым в связи с применением УСН.

**Дело №А51-5012/2016**

ООО «Конагра» обратилось в арбитражный суд с заявлением к ИФНС России по Ленинскому району г. Владивостока о признании недействительным решения от 17.12.2015 №22/1 о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения с учетом решения Управления Федеральной налоговой службы по Приморскому краю от 15.02.2016 N 13-09/03702@.

Решением Арбитражного суда Приморского края от 15.06.2016, оставленным без изменения постановлением Пятого арбитражного апелляционного суда от 22.08.2016 в удовлетворении заявленных Обществом требований отказано.

В ходе выездной налоговой проверки инспекцией установлено необоснованное занижение налогоплательщиком доходов (выручки) от реализации импортного мяса, путем отражения в учете операций по реализации этого мяса в адрес предположительно подконтрольных налогоплательщику контрагентов: ООО "Керби", ООО "Конгур", ООО "Вист", ООО "Паритет", ООО "Коруна", ООО "Митлей", и затем ООО "Литер", ООО "Жандал", ООО "Шантар", тогда как товар фактически без реального участия вышеперечисленных организаций реализовывался иным реальным покупателям: ООО "Торг Регион", ООО "Соло" и ООО "Микс".

Основанием доначисления налога на прибыль и НДС явилась согласованность в действиях общества и его контрагентов, направленных на получение налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды в виде сокрытия выручки (не отражение в бухгалтерской и налоговой отчетности реальной реализации мясопродукции (скрытая реализация)).

Всего по решению налогового органа с учётом частичного удовлетворения апелляционной жалобы, налогоплательщику надлежало уплатить в бюджет 8 614 839 руб., в том числе налог на прибыль за 2012 - 2013 годы в сумме 4 254 649 руб., пени по налогу на прибыль в размере 442 793 руб., штрафные санкции по пункту 1 статьи 122 НК РФ за неуплату налога на прибыль в размере 849 130 руб., НДС за 2012 - 2013 годы в сумме 2 122 825 руб., пени по НДС в размере 529 876 руб., штрафные санкции по пункту 1 статьи 122 НК РФ за неуплату НДС в размере 424 566 руб.

Суды, отказывая в удовлетворении требований общества, указали следующее.

Из материалов дела судом установлено, что в период с 01.01.2012 по 31.12.2013 обществом ввезено на территорию РФ мясопродукции по 546 грузовым таможенным декларациям общей таможенной стоимостью 46 496,98 тыс. долл. США или 1 564 962,6 тыс. руб.

Импортный товар, поступивший в адрес общества, был размещён на складах временного хранения ООО "Владайс" и впоследствии, реализован в адрес покупателей - ООО "Керби", ООО "Паритет", ООО "Вист", ООО "Коруна", ООО "Митлей", ООО "Конгур" на общую сумму 2 272 025 тыс. руб.

Полученные от реализации доходы в указанной сумме общество задекларировало в соответствующих налоговых периодах 2012 - 2013 годов, в подтверждение которых представило первичные документы (договоры купли-продажи, товарные накладные, счета-фактуры, бухгалтерские регистры, книги продаж за проверяемый период и др.).

Вместе с тем, налоговый орган в ходе проверки пришёл к выводу о нереальности операций совершенных между ООО "Конагра" и ООО "Керби", ООО "Паритет", ООО "Вист", ООО "Коруна", ООО "Митлей", ООО "Конгур" и о получении обществом необоснованной налоговой выгоды, поскольку установил, что действия налогоплательщика и его контрагентов (покупателей) фактически направлены на занижение суммы реализации.

Так, стоимость реализации ООО "Конагра" партий товара в адрес покупателей "первого звена" за 2012 - 2013 годы составила 68 992 040 руб. (без НДС), в адрес конечных покупателей - 90 220 286 руб. (без НДС).

В ходе проверки инспекция, на основании документов складского учета, установила факт передачи импортируемой ООО "КонАгра" мясопродукции напрямую в адрес ООО "Торг Регион", ООО "Соло" и ООО "Микс", минуя транзитные организации.

Так, покупатели "первого звена" - ООО "Керби", ООО "Паритет", ООО "Конгур", ООО "Коруна", ООО "Митлей" и ООО "Вист" реализовали приобретенные у ООО "КонАгра" мясопродукты в адрес покупателей "второго и третьего звена" - ООО "Паритет", ООО "Шантар", ООО "Жандал", ООО "Литер", ООО "Рондо", ООО "Бонус", ООО "Реал Транс", которые в свою очередь реализовали ООО "Микс", ООО "Соло" и ООО "Торг Регион" (реальные покупатели).

При этом, кто бы из контрагентов не являлся покупателем "первого звена", в конечном итоге товар реализовывался через ООО "Литер", ООО "Шантар" и ООО "Жандал" в адрес ООО "Микс", ООО "Соло" и ООО "Торг Регион", далее - мелким оптом.

Территориальным органом Федеральной службы государственной статистики по Приморскому краю (Приморскстат) по запросу налогового органа представлена информация о рыночных ценах организаций, осуществляющих оптовую торговлю импортируемой мясопродукцией на территории Приморского края (ООО "Владлизинг" и ООО "Викинг").

Анализ цен мясопродукции на примере наименований (шея свиная б/к, баранина, печень говяжья) показал, что ООО "КонАгра" реализует мясопродукцию в адрес покупателей "первого звена" по заниженным ценам, в некоторых случаях занижение цены составляет более, чем в 2 раза. При этом на каждом последующем этапе реализации цена мясопродукции увеличивается и на этапе реализации реальным покупателям (ООО "Микс", ООО "Соло" и ООО "Торг Регион") достигает цены близкой к рыночной (шея свиная б/к - 204,25 руб., баранина - 167,80 руб., печень говяжья - 63,34 руб.).

ООО "Соло", ООО "Торг Регион", ООО "Микс" были расценены налоговым органом как реальные (конечные) покупатели, а ООО "Керби", ООО "Вист", ООО "Паритет", ООО "Конгур", ООО "Коруна" и ООО "Митлей", ООО "Шантар", ООО "Жандал", ООО "Литер", ООО "Рондо", ООО "Бонус", ООО "Реал Транс" - как подконтрольные проверяемому плательщику ("Конагра") организации, формальные "посреднические звенья", участие которых в схеме реализации импортной мясопродукции привело в итоге к занижению реализации ООО "Конагра".

В связи с чем, инспекция определила налоговые обязательства исходя из окончательной цены товара, по которой его получили ООО "Соло", ООО "Торг Регион", ООО "Микс".

Требования о достоверности учета хозяйственных операций содержатся в законодательстве о бухгалтерском учете и в Налоговом кодексе Российской Федерации, установившем правила ведения налогового учета (пункт 1 статьи 9 Федерального закона от 21.11.1996 N 129-ФЗ "О бухгалтерском учете" (действовал до 01.01.2013), пункт 1 статьи 9 Федерального закона от 06.12.2011 N 402-ФЗ, статья 313 НК РФ).

Пунктами 5, 6 и 10 Постановления Пленума ВАС от 12.10.2006 №53 "Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды" (далее - Постановление N 53) установлено, что налоговая выгода также может быть признана необоснованной в случаях выявления групповой согласованности операций платежей, осуществления транзитных платежей между участниками взаимосвязанных хозяйственных операций, использования посредников при осуществлении хозяйственных операций, направления деятельности налогоплательщика, его взаимозависимых или аффилированных лиц на совершение операций, связанных с налоговой выгодой, преимущественно с контрагентами, не исполняющими своих налоговых обязанностей. Таким образом, уменьшение размера налоговой обязанности вследствие уменьшения налоговой базы является налоговой выгодой, обоснованность которой устанавливается налоговым органом и судом в каждом случае на основании доказательств, подтверждающих реальность совершения хозяйственной операции и проявления налогоплательщиком должной осмотрительности при выборе контрагента. При этом, определение размера налоговых обязательств при наличии сомнений в обоснованности налоговой выгоды должно производиться с учетом реального характера сделки и ее действительного экономического смысла.

В ходе проведенных мероприятий налогового контроля инспекцией в отношении ООО "Керби", ООО "Вист", ООО "Паритет", ООО "Конгур", ООО "Коруна", ООО "Митлей" ООО "Шантар", ООО "Жандал", ООО "Литер", ООО "Рондо", ООО "Бонус" установлены следующие обстоятельства.

Реальное место осуществления деятельности перечисленных организаций в ходе проверки не установлено.

Перечисленные организации зарегистрированы с минимальным уставным капиталом незадолго до заключения договоров с ООО "КонАгра" (в 2012 году), при этом 4 из 6 ООО "Керби", ООО "Коруна", ООО "Вист", ООО "Конгур" зарегистрированы в один день - (13.02.2012), и ООО "Шантар" и ООО "Жандал" также зарегистрированы в один день (20.01.2012).

С момента регистрации вышеперечисленные организации предоставляли налоговую отчетность с минимальными показателями начисленных налогов (расходы приближены к доходам) и имеют налоговую нагрузку значительно меньше средней налоговой нагрузки по Приморскому краю по виду экономической деятельности, при этом ООО "Керби" и ООО "Паритет" и ООО "Шантар" и ООО "Жандал" прекратили свою деятельность в связи с реорганизацией в форме присоединения к юридическим лицам, имеющим признаки "фирм-однодневок".

Отсутствуют основные средства, собственные или арендованные складские помещения, собственные или арендованные транспортные средства, иное зарегистрированное имущество, сотрудники или иные законным образом привлеченные трудовые ресурсы.

Для выхода в систему "iBank2" (осуществление банковских платежей) ООО "Конагра", ООО "Торг Регион", ООО "Жандал", ООО "Паритет", ООО "Микс", ООО "Соло" использовались одинаковый IP-адрес, что свидетельствует о том, что указанные организации при совершении операций в системе "iBank2" использовали один и тот же компьютер.

Анализ расчетных счетов перечисленных организаций свидетельствует об отсутствии перечислений, необходимых для осуществления реальной хозяйственной деятельности - отсутствует оплата коммунальных услуг, аренды складских и административных помещений, транспортных средств, оплата услуг хранения и погрузо-разгрузочных работ, выплаты по гражданско-правовым договорам, выплаты по заработной плате.

Движение денежных средств по счетам организаций носит транзитных характер, в течение 1 - 3 дней денежные средства перечисляются на счета последующих участников документооборота.

В ходе проверки налоговым органом установлено, что фактически ООО "Соло", ООО "Микс" и ООО "ТоргРегион" приобретают у покупателей второго (третьего звена) мясопродукцию в тех же объемах и по тем же наименованиям, что ООО "Конагра" реализует в адрес "покупателей первого звена".

ООО "Торг-регион", ООО "Микс", ООО "Соло" приобретают и практически сразу оплачивают крупные партии товара, что идёт в разрез с пояснениями руководителей ООО "Торг Регион" (Знаменского С.А.), ООО "Микс" (Масляковой С.В.) и ООО "Соло" (Соловьева Э.В.), которые на вопрос, почему товар не приобретался у ООО "Конагра" напрямую пояснили, что их не устраивают такие условия договоров с ООО "Конагра", как 100% предоплата и приобретение товара большими партиями. Однако именно на таких условиях приобретают товар у покупателей второго (третьего звена).

При отсутствии собственных либо арендованных складов у контрагентов общества, в тоже время ООО "Конагра" - продавец, ООО "Торг Регион", ООО "Микс", ООО "Соло" - конечные покупатели имеют в своем распоряжении арендованные складские помещения на территории ООО "Владайс".

Из допроса заведующей складом ООО "Владайс" следует, что отгрузка товара происходит силами ООО "Владайс" как на склады обычного хранения покупателей ООО "Конагра", так и на автомашины покупателей ООО "Конагра", товар с СВХ отпускался на основании расходной складской квитанции крупными партиями по доверенностям, выданным представителям ООО "Конагра" (Вергаю А.А. - руководителю ООО "Вист" (покупатель первого звена) и Соловьеву Э.Д. - руководителю ООО "Соло" (фактический покупатель)), при этом в настоящее время Вергай А.А. является сотрудником ООО "Торг Регион" (фактического покупателя).

Суд указал, что взаимозависимость ООО "Конагра" и подконтрольных ему лиц проявляется в согласованных действиях этих лиц по созданию схемы движения денежных средств и формального документооборота через ряд организаций, не отвечающим признакам реально действующих юридических лиц, что привело к получению обществом необоснованной налоговой выгоды в виде занижения доходов, так как фактически товар был получен из мест хранения (ООО "Владайс") конечными покупателями - ООО "Торг Регион", ООО "Микс", ООО "Соло" по тем же ГТД, в тех же объемах и того же наименования, который согласно документооборота был реализован ООО "Конагра" в адрес покупателей первого звена, и далее покупателям второго и третьего звена, не обладающих собственными финансовыми и трудовыми ресурсами, не принимающих участия в реальном движении и хранении товара.

Таким образом, суды пришли к выводу, что при наличии документального подтверждения фактического перемещения товара от ООО "Конагра" до реальных покупателей, минуя транзитные звенья, инспекция правомерно доначислила ООО "Конагра" за 2012 - 2013 годы налог на прибыль в сумме 4 245 649 руб., НДС в сумме 2 122 825 руб., соответствующие пени и штрафы.

**Дело №А51-9573/2016**

ООО «Востокфлот» обратилось в арбитражный суд с заявлением о признании незаконным решения ИФНС России по Фрунзенскому району г. Владивостока от 28.01.2016 №07-12/4420 «Об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения» и №07-12/169 «Об отказе в возмещении частично суммы НДС, заявленной к возмещению.

Решением от 25.07.2016, постановлением Пятого арбитражного апелляционного суда от 28.09.2016 решение суда первой инстанции оставлено без изменения.

В ходе проведения камеральной налоговой проверки инспекцией установлено, что обществом в проверяемом периоде оказывались услуги по перевозке рыбопродукции на РТ «Полтава», РТ «Таврия», PТ «Сораксан» из района промысла до конечного покупателя в рамках договоров морской перевозки (чартеров), заключенных с ПАО «Океанрыбфлот», ООО «Софко», ООО «Тихоокеанская рыбопромышленная компания».

Реализацию указанных услуг в сумме 97 845 748 руб. налогоплательщик в соответствии с пп. 2.1 п. 1 ст. 164 НК РФ облагал по налоговой ставке 0 процентов, заявив налоговые вычеты по НДС в размере 7 785 721 руб.

Инспекцией установлено, что перегруз рыбопродукции произведен за пределами территориальных вод РФ, в пределах исключительной экономической зоны РФ (далее - ИЭЗ РФ), в качестве портов выгрузки указаны причалы порта Далянь и Пусан. При этом порт Владивосток указан в качестве пункта таможенного оформления рыбопродукции на экспорт.

Указанные обстоятельства явились основанием для вывода налогового органа о том, что заявленные операции морской перевозки не могут быть признаны оказанными на территории РФ, поскольку связаны с перевозкой рыбопродукции между пунктами, находящимися за пределами территории РФ, в связи с чем, налоговым органом сделан вывод о неправомерном применении налоговой ставки 0 процентов в отношении реализации услуг в сумме 97 845 748 руб. и, соответственно, неправомерном заявлении обществом налоговых вычетов по НДС, приходящиеся на данную реализацию.

Также проверкой установлено, что общество в проверяемом периоде оказывало услуги по передаче в аренду (тайм-чартер) судна TP «Капитан Щербаков» иностранной компании «ShipNet 1пс» (США). Из представленных заявителем коносаментов инспекцией установлено, что рыбопродукция перевозилась из пункта отправления - Охотское море в пункт назначения - порт Владивосток. При этом рыбопродукция загружалась с борта российских рыболовных судов в ИЭЗ РФ и транспортировалась в порт Владивосток.

Указанное обстоятельство явилось основанием для вывода инспекции о том, что реализация в сумме 4 806 716 руб., приходящаяся на данные услуги, не подлежит налогообложению по налоговой ставке 0 процентов, а считается реализацией морских услуг по перевозке рыбопродукции с территории РФ в российский порт и подлежит налогообложению по налоговой ставке 18 %.

Суды, отказывая в удовлетворении заявленных требований, указало следующее.

Из п.п.1 п.1 ст. 146, п.п. 4.1 п.1 ст. 148, п.п. 5 п. 1.1 ст. 148 НК РФ следует, что местом реализации услуг по перевозке и (или) транспортировке признается территория Российской Федерации, если пункт отправления и (или) пункт назначения находятся на территории Российской Федерации. В случае, если оказание таких услуг осуществляется между пунктами отправления и назначения, расположенными за пределами территории Российской Федерации, то местом их реализации территория Российской Федерации не признается.

В силу прямого указания п.п. 2.1 п.1 ст. 164 НК РФ следует, что для применения ставки НДС 0 процентов необходимо, чтобы один из пунктов (отправления или назначения) находился на территории Российской Федерации).

Из вышеизложенного следует, что для решения вопроса о том, подлежит ли та или иная операция по оказанию услуги обложению НДС необходимо установить место оказания этой услуги, а в рассматриваемом случае - установить место реализации обществом услуг по перевозке и (или) транспортировке.

В соответствии с пунктом 4 статьи 148 НК РФ документами, подтверждающими место выполнения работ (оказания услуг), являются контракт, заключенный с иностранными или российскими лицами, и документы, подтверждающие факт выполнения работ (оказания услуг).

В соответствии с пунктом 1 статьи 785 ГК РФ по договору перевозки груза перевозчик обязуется доставить вверенный ему отправителем груз в пункт назначения и выдать его управомоченному на получение груза лицу (получателю), а отправитель обязуется уплатить за перевозку груза установленную плату.

Аналогичные положения закреплены в статье 115 Кодекса торгового мореплавания Российской Федерации.

Согласно пункту 2 статьи 785 ГК РФ заключение договора перевозки груза подтверждается составлением и выдачей отправителю груза транспортной накладной (коносамента или иного документа на груз, предусмотренного соответствующим транспортным уставом или кодексом).

В силу статьи 142 Кодекса торгового мореплавания Российской Федерации также следует, что после приема груза для перевозки перевозчик по требованию отправителя обязан выдать отправителю коносамент.

Согласно статье 144 Кодекса торгового мореплавания Российской Федерации коносамент должен содержать следующие данные: наименование перевозчика и место его нахождения; наименование порта погрузки согласно договору морской перевозки груза и дату приема груза перевозчиком в порту погрузки; наименование отправителя и место его нахождения; наименование порта выгрузки согласно договору морской перевозки груза; наименование получателя, если он указан отправителем; наименование груза, необходимые для идентификации груза основные марки, указание в соответствующих случаях на опасный характер или особые свойства груза, число мест или предметов и массу груза или обозначенное иным образом его количество. При этом все данные указываются так, как они представлены отправителем; внешнее состояние груза и его упаковки; и др.

Как следует из коносаментов, подтверждающих факт реализации обществом в спорный период услуг по перевозке рыбопродукции в сумме 97 845 748 руб., местом погрузки рыбопродукции являлся район промысла за пределами 12-мильной зоны (в пределах исключительной экономической зоны Российской Федерации), местом выгрузки определены порты Далянь (Китай), Пусан (Южная Корея), то есть судно использовалось за пределами территории Российской Федерации для перевозок между пунктами, находящимися за пределами территории Российской Федерации.

Таким образом, фактически общество осуществляло перевозку рыбопродукции морским транспортом за пределами территории Российской Федерации.

На основании вышеизложенного правильным является вывод о том, что поскольку пункты отправления и пункты назначения находятся вне территории Российской Федерации, местом реализации услуг по перевозке рыбопродукции территория Российской Федерации не является, соответственно, данная реализация услуг не подлежит налогообложению НДС.

Суд отклонил довод общества о том, что оно осуществляло перевозку рыбопродукции через порт Владивосток для ее таможенного оформления, что при вывозе рыбопродукции с территории РФ применяется процедура экспорта с уплатой таможенных пошлин, налогов, с соблюдением установленных запретов и ограничений, в связи с чем с момента помещения товара (продукции морского промысла) под таможенную процедуру экспорта пунктом отправления данного товара следует считать территорию Российской Федерации, по следующим основаниям.

Рассматриваемый спор касается порядка налогообложения услуг по перевозке рыбопродукции, оказанных налогоплательщиком, а не порядка налогообложения реализации товаров (рыбопродукции). Факт захода судов в порт Владивосток не был связан с погрузкой и (или) выгрузкой груза на территории Российской Федерации, а обусловлен необходимостью таможенного оформления груза в соответствии с требованиями законодательства Российской Федерации, которыми предусмотрена обязанность доставки на территорию Российской Федерации уловов водных и биоресурсов и произведенной из них рыбной и иной продукции. Указанное обстоятельство не влияет на определение места реализации услуг и не имеет значения для целей налогообложения налогом на добавленную стоимость, поскольку основным критерием установления места реализации услуг по перевозке рыбопродукции из районов промысла (за пределами 12-мильной зоны) в иностранный порт через российский порт Владивосток являются пункты отправления и пункты назначения, которые подтверждаются коносаментами.

Положения Таможенного кодекса Таможенного союза, Федерального закона от 20.12.2004 № 166-ФЗ «О рыболовстве и сохранении водных биологических ресурсов», устанавливают, что, несмотря на то, что рыбопродукция была добыта за переделами территории Российской Федерации, оформляться на экспорт она должна на этой территории. При этом данный порядок, а также порядок таможенного оформления этой рыбопродукции, установленный указанными нормативными правовыми актами, никак не влияет на порядок определения места происхождения товара или на порядок исчисления НДС, установленные Налоговым кодексом РФ.

Таким образом, в случае нахождения обоих пунктов (отправления и назначения) вне территории РФ, местом реализации услуги по транспортировке груза (рыбопродукции) территория РФ не признается, следовательно, данная реализация услуг не подлежит налогообложению НДС, что исключает возможность применения каких-либо налоговых ставок по НДС, предусмотренных ст. 164 НК РФ, в том числе и ставки ноль процентов.

На основании вышеизложенного, налоговый орган пришел к правильному выводу о неправомерном применении обществом в проверяемом периоде налоговой ставки 0 % по реализации услуг по перевозке рыбопродукции в сумме 97 845 748, оказанным за пределами территории Российской Федерации, и, соответственно, к правильному выводу о том, что обществом необоснованно заявлены налоговые вычеты по НДС в сумме 6 088 980 рублей.

Суды также отклонили доводы заявителя о том, что на перевозку рыбопродукции из районов промысла (ОМЭ) во Владивосток, и из Владивостока в иностранный порт были заключены отдельные договоры, выставлены отдельные счета-фактуры, поскольку согласно п.1 ст. 785 ГК РФ, ст. 115 КТМ РФ договор перевозки является исполненным после того, как груз будет доставлен в пункт назначения и выдан управомоченному лицу.

Как следует из материалов дела, груз в порту Владивосток не выгружался. На перевозку рыбопродукции оформлялся единый коносамент, где пункт отправления: Охотское море; порт таможенного оформления: Владивосток; порт выгрузки: Далянь/Китай либо Пусан/Корея.

На основании вышеизложенного суды пришли к выводу о том, что достоверные данные, позволяющие установить начало и конец перевозки груза и его выдачу указаны именно в коносаменте. Условия договоров не соответствуют реальному движению груза: груз не выдавался в порту Владивосток получателю груза, а был выдан получателю только в иностранном порту. Соответственно, заход в порт Владивосток обусловлен только необходимостью таможенного оформления груза. Учитывая, что груз не выдавался грузополучателю в порту Владивосток, то в отношении представленных договоров не выполнена статья 785 ГК РФ, а именно перевозчик не выдал груз управомоченному на получение груза лицу (получателю).

Из материалов дела следует, что представленные договоры противоречат условиям коносамента. При этом обязательные условия коносамента прописаны в статье 144 КТМ, в том числе наименование порта выгрузки.

Таким образом, определяя в данных отношениях пункты отправления и пункты назначения, необходимо исходить из содержания коносамента, а не договоров, составленных с нарушением статьи 785 ГК РФ.

Учитывая вышеизложенное, суды признали законными и обоснованными решения инспекции от 28.01.2016 «Об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения» и «Об отказе в возмещении частично суммы налога на добавленную стоимость, заявленной к возмещению» в части отказа в возмещении налога на добавленную стоимость в сумме 6 088 980 руб.

**Дело №А51-22090/2016**

ООО «Рамзай-ДВ» обратилось в Арбитражный суд Приморского края с заявлением о признании недействительным решения МИФНС России № 10 по Приморскому краю от 09.07.2015 «О привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения» в части.

Решением Арбитражного суда Приморского края от 08.02.2016, постановлением Пятого арбитражного апелляционного суда, решение налогового органа признано недействительным в части привлечения общества к налоговой ответственности в виде штрафа в общем размере 366598,5 руб. в связи с применением судом ст. 112, 114 НК РФ, в удовлетворении остальной части заявленных требований обществу отказано.

Суды, отказывая в части в удовлетворении требований, указали следующее.

В ходе выездной налоговой проверки налоговым органом установлено, что ООО «Рамзай-ДВ в проверяемом периоде осуществляло деятельность в качестве таможенного перевозчика на основании Свидетельства о включении в реестр таможенных перевозчиков.

В период с 01.01.2011 по 31.10.2012 общество применяло упрощенную систему налогообложения с объектом налогообложения «доходы», с 01.11.2012 состоит на налоговом учете в качестве налогоплательщика единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности.

В ходе выездной налоговой проверки инспекция пришла к выводу, что общество в период с 01.01.2011 по 31.10.2012 заключало с контрагентами агентские договоры об организации перевозки автотранспортом экспортных и импортных грузов лишь для вида, с целью прикрыть сделки по осуществлению международных автомобильных перевозок.

Налоговым органом в целях налогообложения по единому налогу, уплачиваемому в связи с применением упрощенной системы налогообложения (далее – УСН), в сумму доходов налогоплательщика были включены денежные средства, поступившие от заказчиков по договорам на перевозку грузов в международном сообщении, в соответствии с которыми ООО «Рамзай-ДВ» является перевозчиком.

Поскольку, начиная с 01.04.2011, обществом было допущено превышение предельного размера дохода, учитываемого при применении УСН, им было утрачено право на применение упрощенной системы налогообложения (п. 4 ст. 346.13 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ).

Кроме этого, налогоплательщик в период с 01.01.2011 по 31.10.2012 для осуществления перевозки грузов в международном сообщении использовал более 20 транспортных средств, что исключает применение ЕНВД (пп. 5 п. 2 ст. 346.26 НК РФ).

Руководствуясь п.1, 2 ст.346.11, п.1, 4 ст. 346.12, п.3 ст. 346.13, ст. 346.15, п.п. 1 и 3 п.1 ст. 346.25 НК РФ суды указали, что налоговое законодательство предполагает принятие лицом, избравшим для себя данный специальный режим налогообложения, обусловленных этим режимом последствий и обязанностей, а также добросовестное следование условиям и ограничениям, установленным для этого НК РФ. В противном случае выполнение действий, не соответствующих условиям применения специального налогового режима, может рассматриваться как злоупотребление правом в налоговых правоотношениях. Соблюдение условий избранного специального режима налогообложения направлено, в том числе, на стабильность налоговых правоотношений и на то, чтобы контрагенты такого субъекта могли предвидеть условия их совместной деятельности в обозримом будущем.

Как следует из материалов дела, по результатам проведенной выездной налоговой проверки инспекция пришла к выводу об утрате обществом права на применение упрощенной системы налогообложения с 01.04.2011, установив, что документы, представленные обществом в качестве доказательства оказания агентский услуг по организации перевозок автотранспортом, составлены формально и не отражают реальность исполнения обществом агентских договоров. По результатам анализа представленных документов, а также материалов, полученных в ходе проведения контрольных мероприятий, инспекцией установлено, что ООО «Рамзай-ДВ» заключал с клиентами одновременно два договора по типовым формам, имеющие одинаковые номера.

Отчет агента, на необходимость которого указано как в статье 1008 ГК РФ, так и пункте 2.2.6 договора, налогоплательщиком его контрагентам, с которыми общество заключало одновременно два договора агентский договор и договор перевозки, представлялся не во всех случаях, а первичные документы в качестве доказательства расходов, произведенных агентом за счет принципала не представлялись никому из контрагентов, что противоречит пункту 2.2.6 агентского договора и статьям 1005, 1006, 1008 ГК РФ.

Как следует из материалов дела, агентские договоры об организации перевозки автотранспортом экспортных и импортных грузов заключались сторонами договоров на перевозку грузов в международном сообщении в тот же день, имеют одинаковые номера и даты составления. При этом контрагенты общества пояснили, что агентские договоры заключены по инициативе ООО «Рамзай-ДВ», фактически налогоплательщик выполнял перевозку грузов.

Таким образом, суд признал обоснованными выводы налогового органа о том, что, несмотря на представление ООО «Рамзай-ДВ» в ходе выездной налоговой проверки договоров с одними и теми же контрагентами-заказчиками, как на перевозку, так и агентских, датированных одним и тем же числом, фактически в рамках агентских договоров взаимоотношения не исполнялись.

Данное обстоятельство подтверждается актами сверки с контрагентами-заказчиками, регистрами бухгалтерского учета, бухгалтерскими проводками. Суммы вознаграждения, причитающиеся агенту – ООО «Рамзай-ДВ» за исполненное поручение по агентскому договору отдельно в бухгалтерском учете ООО «Рамзай-ДВ» не отражены, имеет место отражение в бухгалтерском учете выручки за оказанные автоуслуги, что, как указали суды, является доказательством осуществления ООО «Рамзай-ДВ» международных автомобильных перевозок (автотранспортных услуг по перевозке грузов), то есть вне рамок исполнения агентских договоров.

Доказательства, опровергающие вышеуказанные доводы, заявителем в нарушение части 1 статьи 65 АПК РФ не представлены.

Довод общества о том, что, находясь на УСН, оно в силу Закона «О бухгалтерском учете», действовавшему в проверяемый период, имело право не вести бухгалтерский учет, и связи с чем единственным документом, который служил основанием для определения налогооблагаемой базы, являлся регистр налогового учета – книга учета доходов и расходов по УСН, в которой обществом были отражены доходы как от агентской деятельности, так и от деятельности в рамках договоров перевозок, суды отклонили поскольку налоговым органом установлено, что налогоплательщиком бухгалтерский учет фактически велся, о чем свидетельствуют представленные заявителем при проведении выездной налоговой проверки регистры бухгалтерского учета – карточки счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчика».

 При этом, как следует из информации, предоставленной в рамках проведенных налоговым органом встречных проверок ООО «Агема», ООО «Талисман», ООО «ВладАвтоИмпорт», ООО «Импорт Ру», ИП Уразбахтиным О.Ф., ООО «Микки-2», ООО «Чайна3000», а также другими контрагентами общества, данные лица в действительности не указывали, что действовали именно в рамках агентских договоров. Они указали, что ими с обществом заключалось одновременно два договора – договор перевозки и агентский договор, при этом последний – по инициативе самого ООО «Рамзай-ДВ», о том, кто фактически осуществлял перевозку, контрагенты общества не знают, и этот вопрос их не интересовал в связи с тем, что по обоим договорам ответственность за неисполнение обязательств несло ООО «Рамзай-ДВ». То есть данные лица в действительности сами не знают, являлись ли они отправителями по договору перевозки, или принципалами – по агентскому договору.

При этом, как следует из информации, предоставленной контрагентами общества, первичные документы выполнения перевозки третьими лицами им представлены не были, то есть о том, кто в действительности осуществлял перевозку (ООО «Рамзай-ДВ» самостоятельно или с привлечением третьих лиц), они не знают. То обстоятельство, что контрагентам общества были представлены обществом отчеты агента, а также счета на оплату услуг, которые включали в себя вознаграждение агента, не может свидетельствовать само по себе о том, что общество во взаимоотношениях с данными лицами действовало, как агент, поскольку и указанные отчеты, и счета с выделенным в них вознаграждением агента являются односторонними документами самого общества, подписанными от его имени и направленными его контрагентам.

Как следует из материалов дела, несмотря на то, что ООО «Рамзай-ДВ» направляло отчеты агента, а также счета на оплату услуг, которые включали в себя вознаграждение агента, денежные средства, полученные им от контрагентов за оказанные услуги зачислялись и оставались на счетах общества. Списание денежных средств осуществлялось только арендодателям транспортных средств, посредством которых осуществлялась деятельность ООО «Рамзай-ДВ».

Так, из анализа расчетного счета общества установлено поступление в проверяемом периоде денежных средств, перечисленных от заказчиков за оказанные услуги в рамках договоров перевозки грузов в международном сообщении, которые остаются на счете налогоплательщика. Списание денежных средств осуществлялось арендодателям транспортных средств, посредством которых осуществлялась деятельность ООО «Рамзай-ДВ». Довод общества о том, что полученные им от принципалов денежные средства, оно перечисляло фактическим перевозчикам с удержанием 15 процентов агентского вознаграждения, соответствующими доказательствами не подтвержден.

Также не подтвержден обществом и сам факт заключения им договоров перевозки с целью исполнения своих обязанностей, как агента по агентским договорам, которые, как утверждает общество, оно заключало. Доказательства наличия соответствующих взаимоотношений, соответствующие первичные документы заявителем в материалы дела не представлены. Доказательствами выполнения сторонами условий договоров перевозки, а не агентских договоров, являются также акты сверки, с заказчиками услуг, представленные в ходе выездной налоговой проверки, подтверждающими расчеты между сторонами только по одному договору.

Кроме этого, при оказании автотранспортных услуг по перевозке грузов, общество использовало грузовые автомобили, находящиеся в личной собственности и грузовые автомобили, находящиеся в пользовании (распоряжении) ООО «Рамзай-ДВ», переданные ему по договору аренды и субаренды.

Исходя из ст. 18, п.4 ст. 19 ТК ТС РФ следует, что осуществлять международную перевозку грузов вправе только таможенный перевозчик, имеющий на каком-либо вещном праве транспортные средства, пригодные для перевозки.

Как следует из материалов дела, в международных товаротранспортных накладных (CMR) в графе 16 СМР, в качестве перевозчика товара указано ООО «Рамзай-ДВ», что является подтверждением заключения ООО «Рамзай-ДВ» договора перевозки (так как заключение договора перевозки удостоверяется выдачей отправителю груза транспортной накладной) и осуществления налогоплательщиком деятельности на основании договоров на перевозку грузов в международном сообщении. Таким образом, в период с 01.01.2011 по 31.10.2012, общество, имея свидетельство о включении в реестр таможенных перевозчиков от 06.09.2010, составляя и выдавая отправителю груза международную товарно-транспортную накладную (CMR), в которой оно было указано в качестве перевозчика, осуществляло международные автомобильные перевозки (автотранспортные услуги по перевозке грузов). То есть, данные перевозки осуществлялись обществом в рамках договоров перевозки груза, а не в рамках агентских договоров.

Учитывая изложенное, суды признали обоснованным вывод налогового органа о том, что заключение агентских договоров осуществлялось ООО «Рамзай-ДВ» лишь «для вида», с целью «прикрыть» другую сделку, а именно, осуществление международных автомобильных перевозок на основании договоров перевозки. Заключение обществом агентских договоров не имеет под собой действительного экономического смысла, их составление направлено на получение необоснованной налоговой выгоды в виде уменьшения налоговой базы (дохода от реализации с целью сохранения права на применение УСН). Фактически общество осуществляло деятельность в рамках заключенных договоров перевозки.

Следовательно, суды признали законным и обоснованным решение налогового органа в части доначисления обществу единого налога, уплачиваемый в связи с применением упрощенной системы налогообложения, налога на прибыль организаций, налога на имущество, соответствующих пеней, а также привлечения общества к ответственности за совершение налогового правонарушения, предусмотренного пунктом 1 статьи 122 НК РФ, за неполную уплату единого налога, за неуплату налога на прибыль организаций, за неуплату налога на имущества, пунктом 1 статьи 119 НК РФ – за непредставление в срок налоговой декларации по налогу на прибыль, за непредставление в срок налоговой декларации по налогу на имущество, за непредставление в срок налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость за 2, 3 кварталы 2012 года.