Федеральной налоговой службой получена жалоба Общества с ограниченной ответственностью «Х» (далее – ООО «Х», Заявитель, Общество)
от 29.10.2015 № 15/074 на решение ИФНС России (далее – Инспекция) от 21.04.2015 о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения (далее – Решение) и решение УФНС России (далее - Управление) от 29.07.2015 (далее – решение Управления).

Из материалов жалобы следует, что Инспекцией проведена выездная налоговая проверка ООО «Х» по вопросам правильности исчисления и своевременности уплаты (удержания, перечисления) единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности, земельного налога, налога на доходы физических лиц (далее - НДФЛ), налога на добавленную стоимость (далее - НДС), налога на имущество организаций, налога на прибыль организаций, транспортного налога, акцизов за период с 04.07.2011 по 31.12.2012.

По итогам выездной налоговой проверки Инспекцией составлен акт
от 27.01.2015 (далее - Акт) и вынесено Решение, в соответствии с которым Общество привлечено к ответственности за совершение налогового правонарушения, предусмотренной пунктом 1 статьи 119 и пунктом 1 статьи 122 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – Кодекс), в виде взыскания штрафа в общей сумме 3 547 296 рублей. Обществу также предложено уплатить НДС, акцизы в общей сумме 38 227 962 рублей, начислены пени в сумме 10 727 937,64 рублей. Кроме того, признан излишне заявленным к возмещению НДС в размере 1 724 329 рублей

Заявитель, полагая, что Решение Инспекции является необоснованным, в порядке, установленном главой 19 Кодекса, обратился с апелляционной жалобой в Управление.

Решением Управления от 29.07.2015 апелляционная жалоба Общества оставлена без удовлетворения.

Считая решения Инспекции и Управления необоснованными, Заявитель обратился с жалобой в Федеральную налоговую службу.

1. Общество выражает несогласие с выводом Инспекции о производстве и реализации в проверяемом периоде подакцизных товаров - автомобильного бензина с октановым числом 80 и сокрытии указанных операций посредством оформления документов, свидетельствующих о реализации «присадки для корректировки состава автомобильных бензинов (ПКС-Б, ПКС-Б2, ПКС-2Б)», которые акцизом не облагаются.

Общество ссылается на невозможность получения автомобильного бензина из исходного сырья с учетом его технических характеристик.

Федеральная налоговая служба, рассмотрев доводы Общества, изложенные в жалобе, оценив и исследовав представленные Управлением материалы, сообщает следующее.

В соответствии с подпунктом 1 пункта 1 статьи 179 Кодекса организации признаются налогоплательщиком акциза.

Согласно подпункту 1 пункта 1 статьи 182 Кодекса объектом налогообложения признается реализация на территории Российской Федерации лицами произведенных ими подакцизных товаров, в том числе реализация предметов залога и передача подакцизных товаров по соглашению о предоставлении отступного или новации. Передача прав собственности на подакцизные товары одним лицом другому лицу на возмездной и (или) безвозмездной основе, а также использование их при натуральной оплате признаются реализацией подакцизных товаров.

В силу подпункта 7 пункта 1 статьи 181 Кодекса подакцизным товаром признается автомобильный бензин.

Налоговая база определяется отдельно по каждому виду подакцизного товара (пункт 1 статьи 187 Кодекса).

Подпунктом 1 пункта 2 статьи 187 Кодекса налоговая база при реализации (передаче, признаваемой объектом налогообложения в соответствии с главой 22 Кодекса) произведенных налогоплательщиком подакцизных товаров в зависимости от установленных в отношении этих товаров налоговых ставок определяется как объем реализованных (переданных) подакцизных товаров в натуральном выражении - по подакцизным товарам, в отношении которых установлены твердые (специфические) налоговые ставки (в абсолютной сумме на единицу измерения).

Налоговые ставки определены статьей 193 Кодекса.

В соответствии с пунктом 1 статьи 194 Кодекса сумма акциза по подакцизным товарам (в том числе при ввозе на территорию Российской Федерации), в отношении которых установлены твердые (специфические) налоговые ставки, исчисляется как произведение соответствующей налоговой ставки и налоговой базы, исчисленной в соответствии со статьями 187 - 191 Кодекса.

Сумма акциза по подакцизным товарам исчисляется по итогам каждого налогового периода применительно ко всем операциям по реализации подакцизных товаров, дата реализации (передачи) которых относится к соответствующему налоговому периоду, а также с учетом всех изменений, увеличивающих или уменьшающих налоговую базу в соответствующем налоговом периоде (пункт 5
статьи 194 Кодекса).

В силу пункта 2 статьи 195 Кодекса дата реализации (передачи) подакцизных товаров определяется как день отгрузки (передачи) соответствующих подакцизных товаров, в том числе структурному подразделению организации, осуществляющему их розничную реализацию.

Согласно пункту 3 статьи 204 Кодекса уплата акциза при реализации (передаче) налогоплательщиками произведенных ими подакцизных товаров производится исходя из фактической реализации (передачи) указанных товаров за истекший налоговый период не позднее 25-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом, если иное не предусмотрено статьей 204 Кодекса.

Налогоплательщики обязаны представлять в налоговые органы по месту своего нахождения, а также по месту нахождения каждого своего обособленного подразделения, в которых они состоят на учете, если иное не предусмотрено пунктом 5 статьи 204 Кодекса, налоговую декларацию за налоговый период в части осуществляемых ими операций, признаваемых объектом налогообложения в соответствии с главой 22 Кодекса, в срок не позднее 25-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом, если иное не предусмотрено пунктом 5 статьи 204 Кодекса, а налогоплательщики, имеющие свидетельство о регистрации лица, совершающего операции с прямогонным бензином, и (или) свидетельство о регистрации организации, совершающей операции с денатурированным этиловым спиртом, - не позднее 25-го числа третьего месяца, следующего за отчетным (пункт 5 статьи 204 Кодекса) (в редакции, действовавшей в проверяемый период).

В ходе выездной налоговой проверки Инспекцией установлено занижение Обществом налоговой базы по акцизу в результате оформления документов по производству и реализации неподакцизной продукции – присадки для корректировки состава автомобильных бензинов (далее - ПКС-Б, ПКС-Б2, ПКС-2Б), фактически являющихся продукцией, облагаемой акцизами – бензином.

Из материалов жалобы следует, что в проверяемом периоде
производство осуществлялось ООО «Х» на двух установках каталитической переработки углеводородов (далее - КПУ-1, КПУ-2), расположенных на промплощадке № 58 территории Химзавода – филиала ОАО «ЮЛ 1» (далее – промплощадка № 58), на основании договора аренды оборудования от 25.08.2011 с ООО «ЮЛ 2».

Инспекция по результатам проведенных мероприятий налогового контроля пришла к выводу о производстве Заявителем бензина, основываясь на следующих обстоятельствах.

С 2008 по 2011 годы переработку прямогонного бензина (СНП-1) производства ПМХ Химзавода на КПУ-1 и КПУ-2, расположенных на промплощадке № 58, в бензин осуществляло ООО «ЮЛ 3». При этом по результатам проведенной ИФНС России выездной налоговой проверки установлено, что ООО «ЮЛ 3» при этом исчисляло и уплачивало акцизы.

С 2011 года ООО «Х» осуществляло переработку прямогонного бензина (СНП-1) производства ПМХ Химзавода на КПУ-1 и КПУ-2, расположенных на промплощадке № 58, при этом составляло первичные учетные документы, согласно которым реализовывало присадку для корректировки состава автомобильных бензинов (ПКС-Б, ПКС-Б2, ПКС-2Б), операции по реализации которой налогообложению акцизами не подлежат.

В ходе выездной налоговой проверки установлено, что изменение местоположения КПУ-1 и КПУ-2 с 2008 года не производилось.

В ходе проверки установлено, что одним из учредителей ООО «ЮЛ 3» является ФЛ 1, также являющийся сотрудником Химзавода – филиала
ОАО «ЮЛ 1», учредителем ООО «Х» и отцом супруги директора
ООО «Х» ФЛ 2.

Учредителем ООО «ЮЛ 3» и ООО «Х» является также ФЛ 3.

Инспекцией на основании постановления от 14.08.2014 назначена техническая экспертиза технологического регламента на опытно-промышленную установку каталитической переработки углеводородов ООО «ЮЛ 3» и технологического регламента производства присадки для корректировки состава автомобильных бензинов ООО «Х».

Согласно заключению эксперта Федерального государственного бюджетного учреждения науки Института химии и химической технологии Российской Академии Наук ФЛ 4 оба регламента являются нормативными документами для переработки одного и того же сырья – легкокипящего углеводородного продукта СНП-1, поступающего с установки ПМХ (Химзавод). Технологическая схема в обоих случаях не имеет принципиальных различий. Таким образом, проведенный анализ показал, что переработка продукта СНП-1 на установке переработки углеводородов в одинаковых технологических условиях в обоих случаях обеспечивает получение в качестве основного продукта – автомобильного бензина Нормаль-80.

Возможность производства бензина с октановым числом 80 и выше при соблюдении условий технологического регламента производства присадки для корректировки состава автомобильных бензинов подтверждена также мнением трех независимых специалистов Институтов Российской академии наук, изложенных в письмах Института химии нефти Российской академии наук от 05.09.2014, Института катализа имени Г.К. Борескова и Института проблем переработки углеводородов Российской академии наук от 01.09.2014.

Таким образом, материалами жалобы подтверждается возможность производства ООО «Х» бензина на КПУ-1 и КПУ-2.

В ходе выездной налоговой проверки установлены также обстоятельства, свидетельствующие о фактическом производстве Заявителем в проверяемом периоде бензина.

В порядке статьи 90 Кодекса Инспекцией допрошены сотрудники
ООО «Х» начальники смены ФЛ 5, ФЛ 6, операторы КПУ ФЛ 7 и ФЛ 8, подтвердившие производство ООО «Х» в проверяемом периоде бензина с октановым числом 80. Кроме того, операторы ФЛ 7 и ФЛ 8 также сообщили, что ранее работали в ООО «ЮЛ 3» на тех же КПУ с теми же начальниками смен. В их должностные обязанности в период работы в ООО «ЮЛ 3» и в период работы в ООО «Х» входил контроль за производством бензина.

Кроме того, представленными ООО «ЮЛ 4» по взаимоотношениям с Заявителем в порядке статьи 93.1 Кодекса документами подтверждается, что с апреля 2012 года ООО «ЮЛ 4» производило для Заявителя анализ бензина (определение октанового числа). В соответствии с протоколами испытаний октановое число поступившего для анализа реформата (бензина) соответствовало октановому числу (по исследовательскому методу) бензину марки Нормаль-80.

Допрошенная в порядке статьи 90 Кодекса начальник испытательной лаборатории ООО «ЮЛ 4» ФЛ 9 подтвердила предоставление Заявителем для проведения испытаний проб бензиновой фракции, соответствующих по составу бензину Нормаль-80.

Согласно представленным Заявителем документам, покупателями произведенной Обществом продукции являлись ООО «ЮЛ 5»,
ООО «ЮЛ 6», ООО «ЮЛ 7», ООО «ЮЛ 8».

29.08.2011 между Обществом (Поставщик) и ООО «ЮЛ 7» (Покупатель) заключен договор, согласно которому Поставщик обязуется поставлять, а Покупатель принимать и оплачивать продукцию нефтепереработки. Договор от имени ООО «ЮЛ 7» подписан ФЛ 10.

ООО «ЮЛ 7» в порядке статьи 93.1 Кодекса документы, подтверждающие взаимоотношения с ООО «Х» не представлены. Согласно полученным Инспекцией сведениям среднесписочная численность сотрудников за 2011 год составила 1 человек, за 2012-2013 годы сведения не представлены. Сведения о наличии имущества, транспортных средств, земельных участков отсутствуют.

01.11.2012 между Обществом (Поставщик) и ООО «ЮЛ 6» (Покупатель) заключен договор, согласно которому Поставщик обязуется в течение срока действия договора поставлять, а Покупатель принимать и оплачивать продукцию нефтепереработки. Договор от имени ООО «ЮЛ 6» подписан ФЛ 11.

ООО «ЮЛ 6» в порядке статьи 93.1 Кодекса документы, подтверждающие взаимоотношения с ООО «Х» не представлены. Согласно полученной Инспекцией информации сведения о среднесписочной численности сотрудников и справки по форме 2-НДФЛ ООО «ЮЛ 6» не представлены. Сведения о наличии имущества, транспортных средств, земельных участков отсутствуют.

В ходе допроса генеральный директор ООО «ЮЛ 6» ФЛ 11 сообщил, что за вознаграждение зарегистрировал на свое имя ООО «ЮЛ 6», однако фактически к финансово-хозяйственной деятельности данной организации отношения не имеет, первичные документы не подписывал, доверенностей никому не выдавал.

25.08.2011 между Обществом (Поставщик) и ООО «ЮЛ 5» (Покупатель) заключен договор, согласно которому Поставщик обязуется в течение срока действия договора поставлять, а Покупатель принимать и оплачивать продукцию нефтепереработки. Договор от имени ООО «ЮЛ 5» подписан ФЛ 12.

В ходе допроса ФЛ 12 сообщил, что руководителем
ООО «ЮЛ 5» не является, к финансово-хозяйственной деятельности данной организации отношения не имеет, первичные документы не подписывал, доверенностей никому не выдавал.

ООО «ЮЛ 5» в порядке статьи 93.1 Кодекса документы, подтверждающие взаимоотношения с ООО «Х» не представлены. Согласно полученной Инспекцией информации сведения о среднесписочной численности сотрудников и справки по форме 2-НДФЛ не представлены. Сведения о наличии имущества, транспортных средств, земельных участков отсутствуют.

Произведенной в порядке статьи 95 Кодекса почерковедческой экспертизой установлено, что подписи от имени ФЛ 11, ФЛ 12 и ФЛ 10 в первичных учетных документах и счетах-фактурах выполнены неустановленными лицами.

В ходе анализа выписок по расчетным счетам ООО «ЮЛ 5»,
ООО «ЮЛ 6», ООО «ЮЛ 7» установлено отсутствие расходов, характерных для осуществления обычной финансово-хозяйственной деятельности.

23.04.2012 между Обществом (Поставщик) и ООО «ЮЛ 8» (Покупатель) заключен договор, согласно которому Поставщик обязуется в течение срока действия договора поставлять, а Покупатель принимать и оплачивать продукцию нефтепереработки. Договор от имени ООО «ЮЛ 8» подписан ФЛ 13, подтвердившим в ходе допроса приобретение у ООО «Х» в 2012 году бензина АИ-80, в документах значившегося как присадка корректирующая состав бензина.

Инспекцией по результатам анализа пропусков на вывоз товарно-материальных ценностей с территории установлены водители, осуществлявшие перевозку произведенной ООО «Х» продукции. В ходе допросов водители подтвердили, что перевозили бензин марки АИ-80 на автозаправочные станции. В накладных при этом в качестве наименования перевозимого груза значилась ПКС-Б. На автозаправочных станциях при приемке товара производились замеры плотности и температуры бензина.

Поставка на автозаправочные станции бензина подтверждается полученными в порядке статьи 93.1 Кодекса от конечных потребителей произведенного
ООО «Х» товара документами.

В результате анализа полученных в ходе выездной налоговой проверки товарных и товарно-транспортных накладных, счетов-фактур установлены совпадения по датам и объемам отгруженной ООО «Х» продукции – ПКС-Б - и поступление аналогичного объема бензина АИ-80 конечным потребителям. Установлены также совпадения номеров перевозивших груз автомобилей.

Должностные лица конечных потребителей товара также подтвердили, что от ООО «ЮЛ 5», ООО «ЮЛ 6», ООО «ЮЛ 7» поступал бензин АИ-80.

Учитывая изложенное, Федеральная налоговая служба считает обоснованными выводы Инспекции о том, что ООО «Х» создан фиктивный документооборот по несуществующим операциям в части производства и реализации присадки для корректировки состава автомобильных бензинов (ПКС-Б, ПКС-Б2, ПКС-2Б), поскольку реальность данных операций опровергается доказательствами, полученными Инспекцией в ходе выездной налоговой проверки.

Инспекцией собрана совокупность доказательств, свидетельствующих о применении Заявителем схемы, направленной на получение необоснованной налоговой выгоды в виде неуплаты акциза в результате сокрытия объема произведенных подакцизных нефтепродуктов.

Представленные Заявителем с жалобой экспертное заключение от 24.02.2015 ОАО «ЮЛ 9», согласно которому установлено, что продукт, именуемый как присадка для корректировки состава автомобильных бензинов (ПКС-Б), не подходит под понятие автомобильного бензина и/или прямогонного бензина и не может быть признан таковым, а также акт результатов испытаний опытного образца ПКС-Б лаборатории Института нефти и нефтепродуктов от 23.06.2014 Института Нефти и Газа, из которого следует, что отбор пробы для испытуемого образца производился 25.06.2013, не опровергают установленные в ходе выездной налоговой проверки обстоятельства, подтверждающие осуществление ООО «Х» в
2011-2012 годах производство и реализацию бензина.

2. Общество в жалобе ссылается на необоснованное увеличение Инспекцией налоговой базы по НДС на суммы начисленных по результатам выездной налоговой проверки акцизов.

По мнению Заявителя, рыночная цена реализации товаров должна включать в себя сумму акциза, а не увеличиваться на данную сумму.

ФНС России, рассмотрев жалобу Заявителя в указанной части, исследовав и оценив материалы, представленные Управлением, сообщает следующее.

В соответствии с пунктом 1 статьи 198 Кодекса (в редакции, действовавшей в проверяемый период) налогоплательщик, осуществляющий операции, признаваемые в соответствии с главой 22 Кодекса объектом налогообложения, за исключением операций по реализации (передаче) прямогонного бензина налогоплательщиком, имеющим свидетельство на производство прямогонного бензина, налогоплательщику, имеющему свидетельство на переработку прямогонного бензина (в том числе на основании распорядительных документов собственника прямогонного бензина, произведенного из давальческого сырья (материалов), а также операций по реализации денатурированного этилового спирта налогоплательщику, имеющему свидетельство на производство неспиртосодержащей продукции, обязан предъявить к оплате покупателю подакцизных товаров (собственнику давальческого сырья (материалов) соответствующую сумму акциза.

В силу пункта 2 статьи 198 Кодекса в расчетных документах, в том числе в реестрах чеков и реестрах на получение средств с аккредитива, первичных учетных документах и счетах-фактурах соответствующая сумма акциза выделяется отдельной строкой, за исключением случаев реализации подакцизных товаров за пределы территории Российской Федерации и за исключением операций по реализации (передаче) прямогонного бензина (в том числе на основании распорядительных документов собственника прямогонного бензина, произведенного из давальческого сырья (материалов) налогоплательщиком, имеющим свидетельство на производство прямогонного бензина, налогоплательщику, имеющему свидетельство на переработку прямогонного бензина, а также операций по реализации денатурированного этилового спирта налогоплательщиком, имеющим свидетельство на производство денатурированного этилового спирта, налогоплательщику, имеющему свидетельство на производство неспиртосодержащей продукции.

Согласно подпункту 1 пункта 1 статьи 146 Кодекса объектом налогообложения НДС признаются операции по реализации товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации, в том числе реализация предметов залога и передача товаров (результатов выполненных работ, оказание услуг) по соглашению о предоставлении отступного или новации, а также передача имущественных прав.

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

В связи с тем, что в нарушение пункта 1 статьи 154 Кодекса Обществом в налоговую базу по НДС не включалась сумма акциза, подлежащая уплате в бюджет по реализованным подакцизным товарам, ФНС России признает выводы Инспекции о занижении налоговой базы по НДС обоснованными.

3. Общество выражает в жалобе несогласие с начислением Инспекцией пени в соответствии со статьей 75 Кодекса за несвоевременное перечисление удержанного НДФЛ.

Заявитель указывает на отсутствие у него обязанности по перечислению НДФЛ, поскольку сотрудникам ООО «Х» производилась в указанные сроки выплата авансов, а не дохода за выполненные трудовые обязанности в соответствии с трудовым договором.

ФНС России, рассмотрев доводы Общества, изложенные в жалобе, исследовав и оценив представленные Управлением материалы, сообщает следующее.

Согласно пункту 1 статьи 24 Кодекса налоговыми агентами признаются лица, на которых в соответствии с Кодексом возложены обязанности по исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению налогов в бюджетную систему Российской Федерации.

В силу подпункта 1 пункта 3 статьи 24 Кодекса налоговые агенты обязаны правильно и своевременно исчислять, удерживать из денежных средств, выплачиваемых налогоплательщикам, и перечислять налоги в бюджетную систему Российской Федерации на соответствующие счета Федерального казначейства.

В соответствии с пунктом 4 статьи 24 Кодекса налоговые агенты перечисляют удержанные налоги в порядке, предусмотренном Кодексом для уплаты налога налогоплательщиком.

Пунктом 3 статьи 226 Кодекса определено, что исчисление сумм налога производится налоговыми агентами нарастающим итогом с начала налогового периода по итогам каждого месяца применительно ко всем доходам, в отношении которых применяется налоговая ставка, установленная пунктом 1 статьи 224 Кодекса, начисленным налогоплательщику за данный период, с зачетом удержанной в предыдущие месяцы текущего налогового периода суммы налога.

Налоговые агенты согласно пункту 4 статьи 226 Кодекса, обязаны удержать начисленную сумму налога непосредственно из доходов налогоплательщика при их фактической выплате.

Налоговые агенты обязаны перечислять суммы исчисленного и удержанного налога не позднее дня фактического получения в банке наличных денежных средств на выплату дохода, а также дня перечисления дохода со счетов налоговых агентов в банке на счета налогоплательщика либо по его поручению на счета третьих лиц в банках (пункт 6 статьи 226 Кодекса).

В соответствии с подпунктом 1 пункта 1 статьи 223 Кодекса дата фактического получения дохода определяется как день выплаты дохода, в том числе перечисления дохода на счета налогоплательщика в банках либо по его поручению на счета третьих лиц - при получении доходов в денежной форме.

Пунктом 2 статьи 223 Кодекса установлено, что при получении дохода в виде оплаты труда датой фактического получения налогоплательщиком такого дохода признается последний день месяца, за который ему был начислен доход за выполненные трудовые обязанности в соответствии с трудовым договором (контрактом).

Согласно статье 136 Трудового кодекса Российской Федерации заработная плата выплачивается не реже чем каждые полмесяца в день, установленный правилами внутреннего трудового распорядка, коллективным договором, трудовым договором.

Инспекцией за 2011 год начислено пени по НДФЛ в сумме 492,18 рублей в связи с несвоевременным перечислением ООО «Х» удержанного НДФЛ по срокам уплаты: 24.09.2011 в сумме 90 069 рублей, 26.10.2011 в сумме 12 913 рублей, 26.11.2011 в сумме 12 911 рублей, что подтверждается расчетными ведомостями и ведомостями выдачи заработной платы за период с 04.07.2011 по 31.12.2012.

Из анализа представленных Управлением документов следует, что Обществом при выплате сотрудникам денежных средств НДФЛ в установленный пунктом 6
статьи 226 Кодекса срок не перечислен.

Обществом не представлены документы, подтверждающие доводы жалобы о выплате авансов, в связи с чем ФНС России признает данные доводы необоснованными и документально не подтвержденными.

Иные доводы ООО «Х», приведенные в жалобе, оценка которых не нашла отражения в тексте настоящего решения, не имеют самостоятельного значения для разрешения спора по существу.

Учитывая изложенное, Федеральная налоговая служба, руководствуясь
статьей 140 Налогового кодекса Российской Федерации, оставляет жалобу Общества с ограниченной ответственностью «Х» без удовлетворения.