АРБИТРАЖНЫЙ СУД УРАЛЬСКОГО ОКРУГА

ПОСТАНОВЛЕНИЕ

от 30 января 2025 г. N Ф09-7618/24

Дело N А76-1418/2024

Резолютивная часть постановления объявлена 30 января 2025 г.

Постановление изготовлено в полном объеме 30 января 2025 г.

Арбитражный суд Уральского округа в составе:

председательствующего Кравцовой Е.А.,

судей Жаворонкова Д.В., Гавриленко О.Л.,

при ведении протокола судебного заседания помощником судьи Мухаметжановой Д.Е. рассмотрел в судебном заседании с использованием систем видеоконференц-связи при содействии Арбитражного суда Челябинской области кассационную жалобу Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы N 30 по Челябинской области (далее - инспекция, налоговый орган) на решение Арбитражного суда Челябинской области от 02.07.2024 по делу N А76-1418/2024 и постановление Восемнадцатого арбитражного апелляционного суда от 10.10.2024 по тому же делу.

Лица, участвующие в деле, о времени и месте рассмотрения кассационной жалобы извещены надлежащим образом, в том числе публично, путем размещения информации о времени и месте судебного заседания на сайте Арбитражного суда Уральского округа.

В судебном заседании посредством использования системы видеоконференц-связи приняли участие представители инспекции - Малуха Г.И. (доверенность от 09.01.2025), Власов И.И. (доверенность от 09.01.2025) и Истомин С.Ю. (доверенность от 09.01.2025).

В судебном заседании в здании Арбитражного суда Уральского округа приняли участие представители общества с ограниченной ответственностью "Спецремснаб" (далее - общество "Спецремснаб", налогоплательщик, заявитель) - Коряков С.О. (паспорт, директор) и Самонин М.Г. (доверенность от 08.01.2025).

Общество "Спецремснаб" обратилось в арбитражный суд с заявлением к инспекции о признании недействительными решений от 18.08.2023 N 2033, N 2034, N 2035, N 2036, N 2037, N 2038 о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Решением Арбитражного суда Челябинской области от 02.07.2024, оставленным без изменения постановлением Восемнадцатого арбитражного апелляционного суда от 10.10.2024, заявленные требования удовлетворены: оспариваемые решения инспекции признаны недействительными.

В кассационной жалобе инспекция просит указанные судебные акты отменить, ссылаясь на нарушение норм материального права, на несоответствие выводов судов фактическим обстоятельствам дела и имеющимся доказательствам, принять новый судебный акт об отказе в удовлетворении заявленных требований.

Налоговый орган указывает на наличие у общества с ограниченной ответственностью "Интеллика" (далее - общество "Интеллика", спорный контрагент) признаков номинальной структуры (отсутствие материальных, трудовых и иных ресурсов, расходов, характерных для ведения предпринимательской деятельности, ненахождение по адресу регистрации, дальнейшее снятие перечисленных налогоплательщиком в адрес общества "Интеллика" денежных средств по банковским картам); ссылается на отсутствие доказательств, подтверждающих факт приобретения спорного товара для дальнейшей реализации налогоплательщику, а также доказательств его транспортировки до заявителя.

Инспекция также не согласна с выводами судов о проявлении налогоплательщиком достаточной коммерческой осмотрительности в выборе спорного поставщика, полагает, что общество "Спецремснаб", оформляя документы с обществом "Интеллика", знало или должно было знать о его недобросовестности с учетом значительной доли налоговых вычетов от общей суммы вычетов, заявленных в спорный период.

В отзыве на кассационную жалобу налогоплательщик просит оставить оспариваемые судебные акты без изменения, считая их законными и обоснованными.

Проверив законность судебных актов в порядке статьи 286 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации в пределах доводов кассационной жалобы, суд кассационной инстанции пришел к следующим выводам.

Как установлено судами, инспекцией проведены камеральные налоговые проверки налоговых деклараций общества "Спецремснаб" по налогу на добавленную стоимость (далее - НДС) за 2, 3, 4 кварталы 2021 года, 1, 2, 4 кварталы 2022 года, по результатам которых составлены акты проверки и приняты оспариваемые в рамках настоящего спора решения о доначислении НДС и штрафа по пункту 3 статьи 122 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ) в соответствующих суммах.

Основанием для доначисления спорных сумм налоговых платежей послужили выводы инспекции о получении налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды за счет применения налоговых вычетов по договорам поставки запасных частей с обществом "Интеллика".

В ходе проведения мероприятий налогового контроля инспекцией было установлено, что спорный контрагент обладает всеми признаками технической компании, в связи с чем, по мнению инспекции, у нее отсутствуют условия для экономической деятельности; закуп спорным контрагентом вышеуказанного товара для целей поставки в адрес налогоплательщика не нашел документального подтверждения; отсутствуют надлежащие доказательства доставки соответствующей продукции в адрес общества "Спецремснаб".

Не оспаривая факта наличия товара в спорном объеме и его дальнейшей реализации в адрес третьих лиц, налоговый орган на основании вышеуказанных обстоятельств пришел к выводу о том, что запасные части для автомобилей, поименованные в первичных учетных документах налогоплательщика, были поставлены в адрес общества "Спецремснаб" не обществом "Интеллика", а иными неустановленными субъектами (стр. 25 оспариваемых решений налогового органа).

Данные нарушения квалифицированы инспекцией на основании положений пункта 2 статьи 54.1 НК РФ, и с учетом того факта, что общество "Спецремснаб" действовало умышленно, а также не содействовало в устранении потерь казны путем раскрытия сведений и документов, позволяющих установить лиц, осуществивших фактическое исполнение по сделкам, налоговый орган пришел к выводу об отсутствии у налогоплательщика права на принятие соответствующих налоговых вычетов при исчислении НДС.

Решениями Управления Федеральной налоговой службы по Челябинской области от 27.11.2023 оспариваемые решения инспекции оставлены без изменения.

При рассмотрении настоящего спора суд первой инстанции пришел к выводу о необходимости принятия налоговых вычетов, приходящихся на спорного контрагента, исходя из того, что инспекцией реальность приобретения налогоплательщиком соответствующего объема запасных частей, поставленных согласно документам обществом "Интеллика", не оспаривалась, реальность спорных хозяйственных операций подтверждена фактом дальнейшей реализации товара в адрес конечных покупателей при исчислении обществом "Спецремснаб" налога на прибыль и НДС с выручки от реализации данной продукции.

Доводы инспекции о непроявлении налогоплательщиком должной степени осмотрительности в выборе контрагента рассмотрены и отклонены судом первой инстанции на основании исследования совокупности представленных в материалы дела доказательств с учетом разового характера сделки, осуществления оптовой поставки товара.

Суд апелляционной инстанции поддержал вышеуказанные выводы суда первой инстанции.

Суд округа также не находит оснований для удовлетворения кассационной жалобы инспекции в связи со следующим.

Из системного анализа статей 169, 171, 172 НК РФ следует, что налогоплательщик имеет право на осуществление налогового вычета НДС при одновременном выполнении следующих условий: наличие счета-фактуры, оформленного в соответствии с требованиями статьи 169 НК РФ; принятие товара (работ, услуг) к своему учету на основании первичных учетных документов, оформленных в соответствии с требованиями действующего законодательства; использование приобретенных товаров (работ, услуг) в предпринимательской деятельности.

Пределы осуществления прав по исчислению налоговой базы и (или) суммы налога, сбора, страховых взносов установлены статьей 54.1 НК РФ.

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

В соответствии с пунктом 2 статьи 54.1 НК РФ при отсутствии обстоятельств, предусмотренных пунктом 1 статьи 54.1 НК РФ, по имевшим место сделкам (операциям) налогоплательщик вправе уменьшить налоговую базу и (или) сумму подлежащего уплате налога в соответствии с правилами соответствующей главы части второй НК РФ при соблюдении одновременно следующих двух условий: 1) основной целью совершения сделки (операции) не являются неуплата (неполная уплата) и (или) зачет (возврат) суммы налога; 2) обязательство по сделке (операции) исполнено лицом, являющимся стороной договора, заключенного с налогоплательщиком, и (или) лицом, которому обязательство по исполнению сделки (операции) передано по договору или закону.

Пунктом 3 статьи 54.1 НК РФ также определено, что в целях пунктов 1 и 2 настоящей статьи подписание первичных учетных документов неустановленным или неуполномоченным лицом, нарушение контрагентом налогоплательщика законодательства о налогах и сборах, наличие возможности получения налогоплательщиком того же результата экономической деятельности при совершении иных не запрещенных законодательством сделок (операций) не могут рассматриваться в качестве самостоятельного основания для признания уменьшения налогоплательщиком налоговой базы и (или) суммы подлежащего уплате налога неправомерным.

Согласно пункту 1 статьи 54.1 НК РФ, в смысле, придаваемом судебно-арбитражной практикой, под искажением сведений о фактах хозяйственной жизни между налогоплательщиком (покупателем) и контрагентом (поставщиком товаров), не имеющим необходимых условий для экономической деятельности и не исполняющим налоговых обязательств по сделкам, осуществляемым от его имени, понимается создание между покупателем и поставщиком исключительно формального документооборота, не сопровождающегося реальным приобретением покупателем товара, либо приобретением товара от иных лиц в условиях "задвоения" (как одновременного наличия реального потока товара от поставщиков, чья хозяйственная деятельность не вызывает сомнений, и искусственного документального формирования нереального потока того же товара с участием спорного контрагента).

В таком случае главной целью, преследуемой налогоплательщиком, является получение дохода исключительно или преимущественно за счет налоговой выгоды в отсутствие намерения осуществлять реальную экономическую деятельность (пункт 9 постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 12.10.2006 N 53 "Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды" (далее - постановление Пленума N 53)), что влечет признание соответствующей налоговой выгоды как необоснованной, и исключает проведение налоговой реконструкции.

В условиях же реальной поставки товара в адрес налогоплательщика, фактически осуществленной иным лицом при встраивании в цепочку поставки "технической" организации, необоснованной налоговой выгодой может быть признана та часть расходов и налоговых вычетов по НДС, которая приходится на наценку, добавленную "технической" организацией (пункт 2 статьи 54.1 НК РФ).

При этом в силу положений пункта 3 статьи 54.1 НК РФ, а также правовых подходов, выработанных судебно-арбитражной практикой (постановление Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 03.07.2012 N 2341/12, определение Верховного Суда Российской Федерации от 20.07.2016 N 305-КГ16-4155, пункт 31 Обзора судебной практики Верховного Суда Российской Федерации N 1 (2017), утвержденного Президиумом Верховного Суда Российской Федерации 16.02.2017), формальность документооборота, в смысле пункта 1 статьи 54.1 НК РФ, равно как и установление факта исполнения сделки иным лицом, а не поставщиком (исполнителем, подрядчиком), указанным в подтверждающих документах, не может определяться только лишь негативными характеристиками контрагента как хозяйствующего субъекта (наличие признаков номинальности, отсутствие необходимых условий для ведения результативной хозяйственной деятельности, неисполнение налоговых обязанностей) и также недостатками подтверждающих документов (подписание счетов-фактур от имени контрагента неустановленными лицами, отсутствие товаросопроводительных документов и пр.).

Иными словами, наличие у контрагентов вышеуказанных признаков технических организаций само по себе не может автоматически влечь вывода о формальности документооборота либо о неисполнении ими обязательств по соответствующим сделкам.

В силу принципа презумпции добросовестности налогоплательщика именно на налоговом органе, оспаривающим реальность совершенных налогоплательщиком операций и обоснованность полученной в связи с этим налоговой выгоды, лежит бремя доказывания того, что приобретение товаров налогоплательщиком не имело места в действительности (в том числе в силу "задвоения"), либо спорный товар хотя и был получен налогоплательщиком, но фактически поставлен иными лицами.

Из материалов дела следует, что в целях реализации заявленного вида деятельности (деятельность по ремонту спецтехники) налогоплательщиком в проверяемый период приобретались запасные части для спецтехники марки "Белаз" у общества "Интеллика".

В обоснование правомерности учета налоговых вычетов по хозяйственным операциям со спорным контрагентом сторонами в ходе проведения проверки, рассмотрения материалов апелляционной жалобы вышестоящим налоговым органом, а также в ходе судебных заседаний представлялись договор поставки, соответствующие УПД, договор на перевозку грузов автомобильным транспортом, заключенный с перевозчиком Старовойтом И.А. и обществом "Интеллика", товарно-транспортные накладные с указанием водителей Старовойта Д.В., Мусина А.В., документы бухгалтерского учета, анализ движения товаров (спорной номенклатуры), подтверждающие дальнейшее использование товара в деятельности заявителя.

Допрошенные в ходе судебного заседания свидетели (руководитель общества "Интеллика" Денисова А.Ю., водители Мусин А.В. и Старовойт Д.В.) подтвердили факт поставки запасных частей в адрес налогоплательщика, дали пояснения относительно обстоятельств заключения договора, порядка хранения, перевозки товара и оплаты за перевозку (наличными денежными средствами).

Из материалов налоговой проверки следует (стр. 25 решений инспекции), что налоговым органом не оспаривается тот факт, что спорный товар, согласно представленным документам приобретенный у общества "Интеллика", реально получен налогоплательщиком, оплачен и использован в предпринимательской деятельности, а именно реализован путем перепродажи третьим лицам; с выручки от реализации соответствующих запасных частей налогоплательщиком исчислен налог на прибыль, НДС в установленном порядке; на "задвоение" товарного потока инспекция в ходе проверки не ссылалась.

Иной источник получения спорного товара, чем общество "Интеллика", налоговым органом не установлен, соответственно выводы инспекции о приобретении товара у иных неустановленных лиц, вопреки вышеизложенным правовым подходам, не могут быть признаны правомерными, основаны на предположении, сделанном исключительно на отрицательных характеристиках данного юридического лица как хозяйствующего субъекта.

При таких обстоятельствах, суд округа полагает, что налоговым органом не добыто достаточных доказательств для постановки вывода о том, что спорный объем запасных частей был поставлен в адрес налогоплательщика иными субъектами, а не обществом "Интеллика".

В соответствии со статьей 3 НК РФ налоги должны иметь экономическое основание и не могут быть произвольными.

Определение размера налоговых обязательств при наличии сомнений в обоснованности налоговой выгоды должно производиться с учетом реального характера сделки и ее действительного экономического смысла (пункт 3 постановления Пленума N 53).

Как неоднократно указывалось в решениях Конституционного Суда Российской Федерации (постановления от 28.03.2000 N 5-П, от 17.03.2009 N 5-П, от 22.06.2009 N 10-П, определение от 27.02.2018 N 526-О и др.), налоговые органы не освобождаются от обязанности в рамках контрольных процедур принимать исчерпывающие меры, направленные на установление действительного размера налогового обязательства налогоплательщика, что исключало бы возможность вменения ему налога в размере большем, чем это установлено законом.

Таким образом, выявление искажений сведений о фактах хозяйственной жизни предполагает доначисление суммы налога, подлежащей уплате в бюджет, таким образом, как если бы налогоплательщик не злоупотреблял правом; противодействие злоупотреблениям в сфере налогообложения не должно приводить к определению налоговой обязанности в относительно более высоком размере - превышающем потери казны от неуплаты налогов, возникшие на той или иной стадии обращения товаров (работ, услуг), приобретенных налогоплательщиком.

Иное означало бы применение санкции, что выходит за пределы мер, необходимых для обеспечения всеобщности и равенства налогообложения (определение Верховного Суда Российской Федерации от 15.12.2021 N 305-ЭС21-18005).

В условиях реального приобретения налогоплательщиком товаров у контрагента, не исполняющегося обязанности по уплате НДС, в применении налоговых вычетов может быть отказано при доказанности налоговым органом того факта, что налогоплательщик действовал без должной осмотрительности и осторожности и ему должно было быть известно о нарушениях, допущенных контрагентом (пункт 10 постановления Пленума N 53).

В соответствии с правовыми позициями, изложенными в пункте 1 Обзора практики применения арбитражными судами положений законодательства о налогах и сборах, связанных с оценкой обоснованности налоговой выгоды, утвержденного Президиумом Верховного Суда Российской Федерации 13.12.2023, определении Верховного Суда Российской Федерации от 14.05.2020 N 307-ЭС19-27597, оценка проявления налогоплательщиком должной степени осмотрительности не сводится к выявлению изъянов в эффективности и рациональности его хозяйственных решений. В тех случаях, когда приводятся доводы налогового органа о том, что налогоплательщик знал или должен был знать об уклонении его поставщика, поставщиков предыдущих звеньев от уплаты НДС, при оценке таких доводов суд должен исходить из стандарта осмотрительного поведения в гражданском (хозяйственном) обороте, ожидаемого от его разумного участника в сравнимых обстоятельствах (постановления Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 25.05.2010 N 15658/09, от 20.04.2010 N 18162/09, от 12.02.2008 N 12210/07). Проявление надлежащей осмотрительности предполагает, что при выборе контрагента субъекты предпринимательской деятельности, как правило, оценивают не только условия сделки и их коммерческую привлекательность, но и деловую репутацию, платежеспособность контрагента, риск неисполнения обязательств и предоставление обеспечения их исполнения, наличие у контрагента необходимых ресурсов (производственных мощностей, технологического оборудования, квалифицированного персонала) и соответствующего опыта; а при совершении значимых сделок, например, по поводу дорогостоящих объектов недвижимости, изучают историю взаимоотношений предшествующих собственников и принимают тому подобные меры.

Поэтому значение имеют не только доказанные налоговым органом обстоятельства, порочащие исполнение поставщиками их налоговых обязанностей, но и то, должны ли данные обстоятельства быть ясны налогоплательщику-покупателю в конкретной ситуации совершения сделки с поставщиком с учетом характера и объемов деятельности покупателя (крупность сделки и регулярность совершения аналогичных сделок), специфики приобретаемых товаров, работ и услуг (наличие специальных требований к исполнителю, в том числе лицензий и допусков к выполнению определенных операций), особенностей коммерческих условий сделки (наличие значимого отклонения цены от рыночного уровня, наличие у поставщика предшествующего опыта исполнения аналогичных сделок) и т.п.

Соответственно, критерии проявления должной осмотрительности не могут быть одинаковыми для случаев ординарного пополнения материально-производственных запасов и в ситуациях, когда налогоплательщиком приобретается дорогостоящий актив, либо привлекается подрядчик для выполнения существенного объема работ.

Доводы налогового органа о непроявлении обществом "Спецремснаб" коммерческой осмотрительности в выборе поставщика рассмотрены и отклонены судом первой инстанции.

Исследовав и оценив в порядке, предусмотренном статьей 71 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, фактические обстоятельства, представленные доказательства, в их совокупности и взаимосвязи, суд пришел к выводу о том, что сделки с обществом "Интеллика" носили ординарный характер (закуп неспецифичного по своей сути товара (запасные части для автомобилей) производился в условиях оптовой торговли; приобретение запасных частей осуществлялось по разовым заявкам; объем поставок был незначителен), в связи с чем в отсутствие иных доказательств осведомленности налогоплательщика о фактах уклонения поставщика от уплаты НДС, суд признал степень проявленной осмотрительности при соблюдении "стандартных" мер проверки добросовестности контрагента должной и достаточной применительно к спорным сделкам.

Доводы налогового органа, оспаривающие данные выводы суда первой инстанции, не свидетельствуют о нарушении судом норм материального и процессуального права при рассмотрении настоящего спора, и по существу направлены на иную оценку доказательств и установленных судом фактических обстоятельств, в связи с чем не могут быть приняты во внимание судом кассационной инстанции (статья 286 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации), тем более, что выводов о том, что хозяйственные операции по поставке товара спорным контрагентом не носят ординарного характера, и требовали проявления повышенной степени осмотрительности от налогоплательщика, оспариваемые решения инспекции не содержат.

Учитывая вышеизложенное, а также то, что налоговым органом не установлено обстоятельств, свидетельствующих о взаимозависимости, аффилированности налогоплательщика и спорного контрагента, в силу которых обществу "Спецремснаб" было бы известно о неисполнении обществом "Интеллика" налоговых обязательств по сделкам, совершаемых от его имени, суд округа находит верными выводы суда первой инстанции о наличии правовых оснований для применения налогоплательщиком спорной суммы налоговых вычетов по НДС.

Поскольку приведенные в кассационной жалобе доводы не содержат фактов, которые не были бы проверены и учтены судами при рассмотрении дела и имели бы юридическое значение для вынесения судебных актов, влияли бы на их обоснованность и законность либо опровергали выводы судов, не подтверждают существенных нарушений норм материального и процессуального права, решение суда первой инстанции от 02.07.2024 и постановление суда апелляционной инстанции от 10.10.2024 подлежат оставлению без изменения, кассационная жалоба - без удовлетворения.

Руководствуясь статьями 286, 287, 289 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, суд

постановил:

решение Арбитражного суда Челябинской области от 02.07.2024 по делу N А76-1418/2024 и постановление Восемнадцатого арбитражного апелляционного суда от 10.10.2024 по тому же делу оставить без изменения, кассационную жалобу Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы N 30 по Челябинской области - без удовлетворения.

Постановление может быть обжаловано в Судебную коллегию Верховного Суда Российской Федерации в срок, не превышающий двух месяцев со дня его принятия, в порядке, предусмотренном ст. 291.1 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации.

Председательствующий

Е.А.КРАВЦОВА

Судьи

Д.В.ЖАВОРОНКОВ

О.Л.ГАВРИЛЕНКО