



ВЕРХОВНЫЙ СУД РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

№ 309-ЭС20-23981
Дело № А76-46624/2019

О П Р Е Д Е Л Е Н И Е

г. Москва

Резолютивная часть определения объявлена 12.05.2021

Полный текст определения изготовлен 19.05.2021

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

председательствующего судьи Павловой Н.В.,
судей Антоновой М.К., Завьяловой Т.В.,

рассмотрела в открытом судебном заседании дело по кассационной жалобе Инспекции Федеральной налоговой службы по Центральному району города Челябинска на постановление Арбитражного суда Уральского округа от 23.10.2020 по делу № А76-46624/2019 Арбитражного суда Челябинской области (в части удовлетворения заявленных требований общества с ограниченной ответственностью «Фирма «Мэри») по заявлению общества с ограниченной ответственностью «Фирма «Мэри» о признании недействительным решения Инспекции Федеральной налоговой службы по Центральному району города Челябинска от 28.06.2019 № 13/16

о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения в части доначисления налога на добавленную стоимость в размере 43 215 518 рублей, начисления пени в размере 16 242 423,10 рубля, привлечения к налоговой ответственности в виде штрафа в размере 3 337 863, 40 рубля и доначисления налога на прибыль организаций в размере 48 017 242 рублей, начисления пени в размере 19 290 912,30 рубля, привлечения к налоговой ответственности в виде штрафа в размере 7 002 795 рублей (с учетом уточнения заявленных требований в порядке, предусмотренном статьей 49 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации),

при участии в деле общества с ограниченной ответственностью «Национальная поставка» в качестве третьего лица, не заявляющего самостоятельных требований относительно предмета спора.

В заседании приняли участие представители:

от Инспекции Федеральной налоговой службы по Центральному району города Челябинска – Денисаев М.А., Киреева О.В., Крумм Ю.Г., Полозков Д.С.

От общества с ограниченной ответственностью «Фирма «Мэри» поступило ходатайство о рассмотрении дела в его отсутствие.

Заслушав доклад судьи Верховного Суда Российской Федерации Павловой Н.В., выслушав объяснения представителей участвующего в деле лица, Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации

установила:

Инспекцией Федеральной налоговой службы по Центральному району города Челябинска (далее – инспекция, налоговый орган) проведена выездная налоговая проверка общества с ограниченной ответственностью «Фирма «Мэри» (г. Челябинск; далее – общество, налогоплательщик) по вопросам

правильности исчисления и своевременности уплаты (удержания, перечисления) налогов и сборов за период с 01.01.2014 по 31.12.2016.

По результатам проверки инспекцией составлен акт от 08.10.2018 № 24 и вынесено решение от 28.06.2019 № 13/16 о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, согласно которому налогоплательщику доначислен налог на добавленную стоимость (далее - НДС) и налог на прибыль организаций за налоговые периоды за 2014-2016 годы в общей сумме 48 017 242 рублей, пени по НДС в сумме 16 242 423,10 рубля, пени по налогу на прибыль организаций в сумме 19 290 912,30 рубля, пени по налогу на доходы физических лиц в сумме 24 859,70 рубля, а также штрафы, предусмотренные пунктом 3 статьи 122 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – Налоговый кодекс) за неуплату НДС в размере 3 337 863,40 рубля и за неуплату налога на прибыль организаций в размере 7 002 795 рублей.

Управление Федеральной налоговой службы по Челябинской области решением от 15.10.2019 № 16-07/005714 оставило без удовлетворения апелляционную жалобу общества на указанное решение инспекции.

Не согласившись с результатами налоговой проверки, общество обратилось в арбитражный суд с заявлением, в котором с учетом уточнений, сделанных в порядке части 1 статьи 49 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, просило признать недействительным решение инспекции от 28.06.2019 № 13/16 в части доначисления НДС в размере 43 215 518 рублей, начисления пени в размере 16 242 423,10 рубля и штрафа в размере 3 337 863,40 рубля; доначисления налога на прибыль организаций в размере 48 017 242 рублей, начисления пени в размере 19 290 912,30 рубля и штрафа в размере 7 002 795 рублей.

Решением Арбитражного суда Челябинской области от 27.01.2020, оставленным без изменения постановлением Восемнадцатого арбитражного апелляционного суда от 20.07.2020, в удовлетворении заявленных требований отказано.

Арбитражный суд Уральского округа постановлением от 23.10.2020 отменил решение суда первой инстанции от 27.01.2020 и постановление суда апелляционной инстанции от 20.07.2020 в части отказа в удовлетворении требований о признании недействительным решения инспекции в части доначисления налога на прибыль организаций в размере 48 017 242 рублей, начисления пени в размере 19 290 912,30 рубля, привлечения к налоговой ответственности в виде штрафа в размере 7 002 795 рублей. В указанной части требования удовлетворены, в остальной части судебные акты оставлены без изменения.

В кассационной жалобе, поданной в Верховный Суд Российской Федерации, налоговый орган, ссылаясь на существенные нарушения судом округа норм материального права, просит отменить принятое им по делу постановление в части удовлетворения требований общества.

Определением судьи Верховного Суда Российской Федерации Павловой Н.В. от 12.04.2021 кассационная жалоба инспекции вместе с делом передана для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации.

В отзыве на кассационную жалобу общество просит оставить обжалуемый судебный акт без изменения.

Изучив материалы дела, проверив в соответствии с положениями статьи 291¹⁴ Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации законность обжалуемого судебного акта, Судебная коллегия Верховного Суда Российской Федерации приходит к следующим выводам.

Как установлено судами и подтверждается материалами дела, основанием доначисления налогоплательщику НДС и налога на прибыль, соответствующих пеней и штрафов послужили выводы инспекции об умышленном создании налогоплательщиком формального документооборота для получения необоснованной налоговой выгоды при приобретении у обществ с ограниченной ответственностью «Логистика и коммерция», «Флагман Бизнеса», «Национальная поставка» фиктивных и в действительности

не оказанных транспортных услуг по перевозке готовой продукции общества (хлебобулочных изделий) до мест розничной продажи.

По результатам налоговой проверки инспекция пришла к выводу о том, что фактически общества «Логистика и коммерция», «Флагман Бизнеса», «Национальная поставка» транспортные услуги налогоплательщику не оказывали, поскольку являлись «техническими» компаниями, не обладавшими необходимыми ресурсами для оказания услуг и представлявшими налоговую отчетность с «минимальными» показателями.

До середины 2013 года общество доставляло готовую продукцию до точек реализации собственными силами, для чего у налогоплательщика имелось порядка 45 единиц автотранспорта (грузовые автомобили), штат водителей, отдел логистики. Начиная с 2014 года, фактически услуги по грузоперевозке продукции общества оказывались физическими лицами - водителями, нанятыми налогоплательщиком, формально заключавшим договоры аренды транспортного средства с экипажем с другими организациями, подконтрольными налогоплательщику - обществами с ограниченной ответственностью «Интерком», «ТД Меридиан», «Трудовые ресурсы» и «Уралавтотрейдинг». При этом все логистические функции осуществлялись непосредственно сотрудниками налогоплательщика, а участие спорных контрагентов в организации доставки продукции отсутствовало.

Из денежных средств в общей сумме 283 301 730 рублей, перечисленных налогоплательщиком контрагентам первого звена – обществам «Логистика и коммерция», «Флагман Бизнеса», «Национальная поставка» на оплату транспортных услуг, их большая часть в последующем обналачивалась через цепочку взаимозависимых лиц и возвращалась учредителю общества в форме передачи векселей. При этом контрагенты второго звена - общества «Интерком», «ТД Меридиан», «Трудовые ресурсы» и «Уралавтотрейдинг» перечислили денежные средства на лицевые счета и банковские карты граждан - водителей на общую сумму 113 038 278 рублей.

Суды первой и апелляционной инстанций, признавая законным оспоренное решение инспекции и отказывая в удовлетворении требований общества, руководствовались положениями пункта 1 и подпункта 2 пункта 2 статьи 54¹, статей 169, 171 – 271 и 252 Налогового кодекса, разъяснениями, данными в постановлении Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» (далее - постановление Пленума № 53), и согласились с выводами инспекции о направленности действий общества на получение необоснованной налоговой выгоды за счет применения налоговых вычетов НДС и включения в состав расходов по налогу на прибыль затрат на приобретение фиктивных услуг по перевозке готовой продукции.

Суд округа согласился с выводами судов о незаконном применении обществом налоговых вычетов по НДС по отношениям со спорными контрагентами, признав, что в сложившейся ситуации экономический источник для вычета (возмещения) налога не создан в силу действий самого налогоплательщика, поведение которого было направлено на извлечение необоснованной налоговой выгоды.

В то же время суд округа нашел ошибочными выводы судов первой и апелляционной инстанций о правомерности доначисления налога на прибыль. Как указал суд округа, единственным основанием для доначисления налога послужило осуществление доставки готовой продукции собственными силами, а также силами третьих лиц, при том, что реальность оказания услуг по доставке готовой продукции конечному потребителю инспекцией не отрицалась. С точки зрения суда округа, вывод о документальной неподтвержденности спорных расходов как понесенных именно в рамках сделки с конкретными контрагентами не может приводить к безусловному отказу в признании таких расходов для целей исчисления налога на прибыль, а влечет необходимость установления расходной части расчетным путем на основании подпункта 7 пункта 1 статьи 31 Налогового кодекса.

Поскольку налоговый орган не определил величину расходов общества на доставку готовой продукции расчетным способом, суд округа отменил оспариваемое решение инспекции в части доначисления налога на прибыль организаций в размере 48 017 242 рублей, соответствующих сумм пени и штрафа.

Между тем судом округа не учтено следующее.

В соответствии с пунктами 1 и 3 статьи 3 Налогового кодекса законодательство о налогах и сборах исходит из всеобщности и равенства налогообложения, необходимости взимания налогов в соответствии с их экономическим основанием и недопустимости произвольного налогообложения.

Поскольку вычет расходов из налогооблагаемой прибыли влечет уменьшение размера налоговой обязанности и является формой налоговой выгоды, обоснованность получения этой выгоды может являться предметом оспаривания по основаниям, связанным со злоупотреблением правом, и подлежит оценке судом с учетом необходимости реализации в правоприменительной практике таких публично-значимых целей, вытекающих из положений пунктов 1 и 3 статьи 3 Налогового кодекса, как поддержание стабильности налоговой системы, стимулирование участников оборота к вступлению в договорные отношения преимущественно с контрагентами, ведущими реальную хозяйственную деятельность и уплачивающими налоги, обеспечение нейтральности налогообложения по отношению ко всем плательщикам, которые действовали осмотрительно в хозяйственном обороте и не участвовали в уклонении от налогообложения.

При оценке обоснованности налоговой выгоды согласно пункту 1 постановления Пленума № 53 предполагается, что действия налогоплательщика, имеющие своим результатом получение налоговой выгоды, экономически оправданны, а сведения, содержащиеся в налоговой декларации и бухгалтерской отчетности, - достоверны. Представление налогоплательщиком в налоговый орган всех надлежащим образом

оформленных документов, предусмотренных законодательством о налогах и сборах, в целях получения налоговой выгоды является основанием для ее получения, если налоговым органом не доказано, что сведения, содержащиеся в этих документах, неполны, недостоверны и (или) противоречивы.

В силу правовых позиций Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации (пункты 4, 9 и 11 постановления Пленума № 53), налоговая выгода не может быть признана обоснованной, если получена налогоплательщиком вне связи с осуществлением реальной предпринимательской или иной экономической деятельности. Если судом установлено, что главной целью, преследуемой налогоплательщиком, являлось получение дохода исключительно или преимущественно за счет налоговой выгоды в отсутствие намерения осуществлять реальную экономическую деятельность, в признании обоснованности ее получения может быть отказано. Признание налоговой выгоды необоснованной не должно затрагивать иные права налогоплательщика, предусмотренные законодательством о налогах и сборах.

С учетом изложенного, выявление необоснованной налоговой выгоды не предполагает определения налоговой обязанности в относительно более высоком размере, что по сути означало бы применение санкции, а может служить основанием для доначисления суммы налога, подлежащей уплате в бюджет таким образом, как если бы налогоплательщик не злоупотреблял правом (определения Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации от 05.04.2018 № 305-КГ17-20231, от 06.03.2018 № 304-КГ17-8961, от 30.09.2019 № 307-ЭС19-8085, от 28.10.2019 № 305-ЭС19-9789 и др.).

Изложенные подходы к оценке обоснованности налоговой выгоды и определению последствий злоупотребления правом в налоговых отношениях сохраняют свою актуальность после принятия Федерального закона от 18.07.2017 № 163-ФЗ, которым часть первая Налогового кодекса дополнена статьей 54¹ Налогового кодекса, конкретизировавшей обстоятельства

и условия, принимаемые во внимание при оценке допустимости поведения налогоплательщика.

В частности, согласно подпункту 2 пункта 2 статьи 54¹ Налогового кодекса одним из условий получения налоговой выгоды является исполнение обязательства по соответствующей сделке надлежащим субъектом - лицом, заключившим договор с налогоплательщиком, либо лицом, на которое обязанность исполнения обязательства переведена (возложена) в силу договора или закона.

Цель противодействия налоговым злоупотреблениям при применении данной нормы реализуется за счет исключения возможности извлечения налоговой выгоды налогоплательщиками, использующими формальный документооборот с участием компаний, не ведущих реальной экономической деятельности и не исполняющих налоговые обязательства в связи со сделками, оформляемыми от их имени («технические» компании), при том, что лицом, осуществляющим исполнение, является иной субъект.

Исходя из необходимости реализации вышеназванных публичных целей противодействия налоговым злоупотреблениям и поддержания в правоприменительной практике финансовых стимулов правомерного поведения участников оборота, в упомянутых в подпункте 2 пункта 2 статьи 54¹ Налогового кодекса случаях последствия участия налогоплательщика в формальном документообороте должны определяться с учетом его роли в причинении потерь казне.

Соответственно, расчетный способ определения налоговой обязанности на основании имеющейся у налогового органа информации о налогоплательщике, а также данных об иных аналогичных налогоплательщиках (подпункт 7 пункта 1 статьи 31 Налогового кодекса) подлежит применению, если допущенное налогоплательщиком нарушение сводится к документальной неподтвержденности совершенной им операции, нарушению правил учета, что, как правило, имеет место, если налогоплательщик не участвовал в уклонении от налогообложения,

организованном иными лицами, но не проявил должную осмотрительность при выборе контрагента и взаимодействии с ним (пункт 10 постановления Пленума № 53).

Из этого же исходил Пленум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации, указывая в пункте 8 постановления от 30.07.2013 № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации», что положениями подпункта 7 пункта 1 статьи 31 Налогового кодекса необходимо руководствоваться как в случае отсутствия у налогоплательщика соответствующих документов, так и при признании их ненадлежащими. Данное разъяснение Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации сохраняет свое действие в условиях применения статьи 54¹ Налогового кодекса, поскольку соотносится с предписаниями пункта 3 упомянутой статьи, в силу которых подписание первичных учетных документов неустановленным или неуполномоченным лицом, нарушение контрагентом налогоплательщика законодательства о налогах и сборах, не могут рассматриваться в качестве самостоятельного основания для признания уменьшения налогоплательщиком налоговой базы и (или) суммы подлежащего уплате налога неправомерным.

Напротив, если цель уменьшения налоговой обязанности за счет организации формального документооборота с участием «технических» компаний преследовалась непосредственно налогоплательщиком или, по крайней мере, при известности налогоплательщику об обстоятельствах, характеризующих его контрагента как «техническую» компанию, применение расчетного способа определения налоговой обязанности в такой ситуации не отвечало бы предназначению данного института, по сути уравнивая в налоговых последствиях субъектов, чье поведение и положение со всей очевидностью не является одинаковым: налогоплательщиков, допустивших причинение потерь казне для получения собственной налоговой выгоды, и налогоплательщиков, не обеспечивших должное документальное подтверждение осуществленных ими операций.

В то же время право на вычет фактически понесенных расходов при исчислении налога на прибыль может быть реализовано налогоплательщиком, содействовавшим в устранении потерь казны - раскрывшим в соответствии с требованиями подпункта 6 пункта 1 статьи 23, пункта 1 статьи 54 Налогового кодекса сведения и документы, позволяющие установить лицо, осуществившее фактическое исполнение по сделке, осуществить его налогообложение и, таким образом, вывести фактически совершенные хозяйственные операции из «теневого» (не облагаемого налогами) оборота.

При рассмотрении настоящего дела судами установлено, что формальный документооборот с участием обществ «Логистика и коммерция», «Флагман Бизнеса», «Национальная поставка», «Интерком», «ТД Меридиан», «Трудовые ресурсы» и «Уралавтотрейдинг» организован самим налогоплательщиком, который, начиная с 2014 года перестал содержать собственный штат водителей и парк грузового транспорта, став приобретать услуги перевозки у «технических» компаний. Вместе с тем фактически перевозка готовой продукции осуществлялась не вышеназванными контрагентами, а физическими лицами (водителями) в отсутствие договорных отношений с налогоплательщиком.

Обществом в ходе проведения налоговой проверки, рассмотрения ее результатов, а равно при рассмотрении дела в суде не были раскрыты сведения и доказательства, позволяющие установить, какая часть перевозок в интересах общества была выполнена соответствующими водителями, и какая часть из зачисленных на счета физических лиц денежных средств имела отношение к оплате осуществленных в интересах общества перевозок и сформировала облагаемый налогами доход водителей, а не к обналичиванию денежных средств, то есть была осуществлена на легальном основании.

При таком положении суды первой и апелляционной инстанции пришли к обоснованному выводу об отсутствии у общества права на учет спорных расходов в полном объеме при исчислении налога на прибыль организаций, а выводы суда округа об обязанности налогового органа определить недоимку

путем установления величины расходов налогоплательщика расчетным способом в соответствии с подпунктом 7 пункта 1 статьи 31 Налогового кодекса при вышеназванных обстоятельствах не могут быть признаны правомерными.

Принимая во внимание изложенное, Судебная коллегия Верховного Суда Российской Федерации считает, что оспариваемое постановление арбитражного суда кассационной инстанции подлежит отмене на основании части 1 статьи 291¹¹ Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, а решение суда первой инстанции и постановление суда апелляционной инстанции - подлежат оставлению в силе.

Руководствуясь статьями 176, 291¹¹ - 291¹⁵ Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации

определила:

постановление Арбитражного суда Уральского округа от 23.10.2020 по делу № А76-46624/2019 Арбитражного суда Челябинской области в части удовлетворения заявленных требований общества с ограниченной ответственностью «Фирма «Мэри» о признании недействительным решения инспекции от 28.06.2019 № 13/16 о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения в части доначисления налога на прибыль организаций в размере 48 017 242 рублей, начисления пени в размере 19 290 912,30 рубля, привлечения к налоговой ответственности в виде штрафа в размере 7 002 795 рублей, отменить.

Решение Арбитражного суда Челябинской области от 27.01.2020 и постановление Восемнадцатого арбитражного апелляционного суда от 20.07.2020 по тому же делу в указанной части оставить в силе.

В остальной части постановление Арбитражного суда Уральского округа от 23.10.2020 оставить без изменения.

Председательствующий судья

Н.В. Павлова

Судья

М.К. Антонова

Судья

Т.В. Завьялова