

ВЕРХОВНЫЙ СУД РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

№ 307-ЭС19-8085

О П Р Е Д Е Л Е Н И Е

г. Москва

30 сентября 2019 г.

Дело № А05-13684/2017

Резолютивная часть определения объявлена 25 сентября 2019 года.

Полный текст определения изготовлен 30 сентября 2019 года.

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

председательствующего судьи Антоновой М.К.,

судей Першутова А.Г., Прониной М.В.

рассмотрела в открытом судебном заседании кассационную жалобу индивидуального предпринимателя Угрюмовой Надежды Федоровны на постановление Четырнадцатого арбитражного апелляционного суда от 23.10.2018 и постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 21.02.2019 по делу № А05-13684/2017 Арбитражного суда Архангельской области

по заявлению индивидуального предпринимателя Угрюмовой Надежды Федоровны о признании недействительным решения Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 8 по Архангельской области и Ненецкому автономному округу от 30.06.2017 № 8-15/2/2 в редакции решения Управления Федеральной налоговой службы по Архангельской области и Ненецкому

автономному округу от 02.10.2017 № 07-10/2/15136 в части доначисления 1 031 152 рублей налога на доходы физических лиц, начисления 120 002 рублей 09 копеек пеней и 206 230 рублей 40 копеек штрафа по данному налогу; доначисления 4 591 762 рублей 93 копеек налога на добавленную стоимость, начисления 998 814 рублей 13 копеек пеней и 435 944 рублей штрафа по данному налогу; доначисления 611 873 рублей налога, уплачиваемого в связи с применением упрощенной системы налогообложения и начисления 31 780 рублей 37 копеек пеней по данному налогу (с учетом изменения требований в порядке статьи 49 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации),

при участии в деле в качестве третьих лиц, не заявляющих самостоятельных требований относительно предмета спора: индивидуальных предпринимателей Угрюмова Константина Александровича (далее – ИП Угрюмов К.А.) и Рудаковой Ольги Федоровны (далее – ИП Рудакова О.Ф.).

В заседании приняли участие:

индивидуальный предприниматель Угрюмова Н.Ф.;

представители:

от индивидуального предпринимателя – Полоротов С.Л., Телегина Т.Ф.;

от Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 8 по Архангельской области и Ненецкому автономному округу – Гаврилова Е.В., Денисаев М.А., Рымарев А.В., Сынчиков Д.Н., Шахов М.В.

Заслушав доклад судьи Верховного Суда Российской Федерации Антоновой М.К., выслушав объяснения представителей лиц, участвующих в деле, Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации

установила:

по результатам выездной налоговой проверки индивидуального предпринимателя Угрюмовой Надежды Федоровны (далее - предприниматель, заявитель, ИП Угрюмова Н.Ф.) за период с 2013 по 2015 годы Межрайонной инспекцией Федеральной налоговой службы № 8 по Архангельской области и Ненецкому автономному округу (далее – инспекция, налоговый орган)

составлен акт от 26.05.2017 № 08-15/1/2 и вынесено решение от 30.06.2017 № 8-15/2/2 о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, в соответствии с которым предпринимателю доначислено 1 498 880 рублей налога на доходы физических лиц (далее – НДФЛ), 4 594 873 рубля налога на добавленную стоимость (далее – НДС), 697 373 рубля налога по упрощенной системе налогообложения (далее – УСН), начислены соответствующие суммы пеней и штрафов по пункту 1 статьи 122 и статье 123 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Налоговый кодекс).

Решением Управления Федеральной налоговой службы по Архангельской области и Ненецкому автономному округу (далее – управление) от 02.10.2017 № 07-10/2/15136 решение инспекции отменено в части начисления налога по УСН в связи с излишним включением в состав доходов за 1 полугодие 2013 года 570 000 рублей, а также соответствующих пеней и штрафа; начисления пеней по налогу, уплачиваемому в связи с применением УСН, за 1 полугодие 2013 года без учета излишней уплаты минимального налога за 2013 - 2015 годы и по НДС без учета налога, подлежащего возмещению за 4 квартал 2013 года и за 4 квартал 2014 года; начисления НДС за 2 квартал 2015 года в сумме 3 110 рублей, НДФЛ за 2013 год в сумме 51 944 рублей, за 2014 год в сумме 199 093 рублей, за 2015 год в сумме 216 691 рубля, соответствующих сумм пени и штрафа.

Не согласившись с решением инспекции в редакции решения управления, ИП Угрюмова Н.Ф. обратилась в арбитражный суд с заявлением, в котором просила признать данный ненормативный акт недействительным.

Решением Арбитражного суда Архангельской области от 19.03.2018 заявленное требование удовлетворено.

Постановлением Четырнадцатого арбитражного апелляционного суда от 23.10.2018, оставленным без изменения постановлением Арбитражного суда Северо-Западного округа от 21.02.2019, решение суда первой инстанции отменено в части признания недействительным решения инспекции о доначислении 812 458 рублей 43 копеек НДФЛ, 4 220 365 рублей 93 копеек НДС, 611 873 рублей налога по УСН, начисления соответствующих сумм пеней

и штрафов по указанным налогам, требования предпринимателя в указанной части оставлены без удовлетворения. В остальной части решение суда оставлено без изменения.

В кассационной жалобе предприниматель ставит вопрос об отмене судебных актов арбитражных судов апелляционной и кассационной инстанций, ссылаясь на существенные нарушения данными судами норм материального права, которые повлияли на исход дела и без устранения которых невозможны восстановление и защита нарушенных прав заявителя.

Определением судьи Верховного Суда Российской Федерации Антоновой М.К. от 02.08.2019 кассационная жалоба общества вместе с делом передана для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации.

В отзыве на кассационную жалобу инспекция просит оставить обжалуемые судебные акты без изменения.

Изучив материалы дела, проверив в соответствии с положениями статьи 291.14 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации законность обжалуемых судебных актов, Судебная коллегия считает, что кассационная жалоба подлежит удовлетворению в части, а обжалуемые судебные акты - частичной отмене по следующим основаниям.

Как следует из материалов дела, в ходе проверки инспекцией установлено занижение ИП Угрюмовой Н.Ф. налоговой базы путем искусственного включения в цепочку хозяйственных операций и создания фиктивного документооборота с формально обособленными, но фактически подконтрольными ей ИП Угрюмовым К.А. (сыном) и ИП Рудаковой О.Ф. (сестрой), также применяющими УСН, исключительно с целью перевода части своих доходов (выручки) от реализации горюче-смазочных материалов (далее - ГСМ) на данных лиц путем формальной передачи автозаправочной станции в аренду во избежание превышения предельного размера доходов, установленного для применения УСН.

В результате объединения доходов от деятельности ИП Угрюмовой Н.Ф., ИП Угрюмова К.А. и ИП Рудаковой О.Ф. по реализации ГСМ в розницу через

автозаправочную станцию (далее - АЗС) налоговым органом установлено превышение в 3 квартале 2013 года предельного размера доходов, установленного пунктом 4 статьи 346.13 Налогового кодекса, что привело к утрате предпринимателем с 01.07.2013 права на применение УСН.

Признавая решение инспекции в оспоренной части незаконным, суд первой инстанции исходил из отсутствия оснований для объединения деятельности трех предпринимателей (их доходов, расходов, вычетов), поскольку ИП Угрюмов К.А. и ИП Рудакова О.Ф. самостоятельно вели хозяйственную деятельность и осуществляли реализацию ГСМ, вели учет доходов и расходов на основании первичных документов, уплачивали налоги и не являлись подконтрольными заявителю.

Суд апелляционной инстанции, повторно оценив представленные в материалы дела доказательства, установил, что совокупность обстоятельств, выявленных инспекцией в ходе выездной проверки, свидетельствует о том, что лица, осуществлявшие в спорные налоговые периоды деятельность по реализации ГСМ на АЗС, принадлежащей заявителю, являются взаимозависимыми. При этом единственной целью последовательной передачи заявителем в спорные налоговые периоды деятельности по реализации ГСМ сначала сыну (ИП Угрюмову К.А.), затем своей сестре (ИП Рудаковой О.Ф.), потом себе и вновь сестре и далее на базе уже имевшегося у заявителя оборудования по одному и тому же адресу, для оказания одних и тех же услуг одним и тем же персоналом (работниками) является получение необоснованной налоговой выгоды в виде неуплаты НДС и НДФЛ за счет возможности применения системы налогообложения в виде УСН путем разделении выручки на три хозяйствующих субъекта.

Фактически деятельность предпринимателя и его взаимозависимых лиц (ИП Угрюмова К.А. и ИП Рудаковой О.Ф.) является деятельностью единого хозяйствующего субъекта, общий доход от которой превысил предельно допустимый размер для применения УСН.

Учитывая установленные обстоятельства, суд апелляционной инстанции, руководствуясь положениями статей 249, 346.11, 346.12, 346.13, 346.14, 346.15,

346.17 Налогового кодекса, пришел к выводу об утрате предпринимателем права на применение УСН и необходимости уплаты налогов по общей системе налогообложения, в связи с чем признал решение инспекции частично законным.

Суд кассационной инстанции признал выводы арбитражного апелляционного суда правильными.

Выражая несогласие с судебными актами, предприниматель приводит доводы о неправомерном применении инспекцией при исчислении НДС по операциям реализации продукции по договорам поставки, не предусматривающим данный налог в стоимости товара, налоговой ставки 18 процентов к цене реализации в соответствии с пунктом 19 статьи 270 Налогового кодекса.

Заявитель полагает, что указанная норма права распространяет свое действие только на суммы налога, предъявленные налогоплательщиком покупателю, в то время как исчисленный налоговым органом НДС по ставке 18 процентов в стоимости реализованных товаров покупателям не предъявлялся, следовательно для расчета действительного размера налоговых обязательств по операциям реализации товара подлежит применению расчетная ставка НДС 18/118.

По мнению Судебной коллегии Верховного Суда Российской Федерации, при рассмотрении дела судами апелляционной и кассационной инстанций не было учтено следующее.

На основании статьи 57 Конституции Российской Федерации и пункта 1 статьи 3 Налогового кодекса каждое лицо должно уплачивать законно установленные налоги и сборы.

Названная обязанность не может считаться исполненной, если хозяйственные операции, совершаемые во исполнение сделок, учтены налогоплательщиком не в соответствии с их действительным экономическим смыслом и искажены. Извлеченная в таких случаях экономия налоговых платежей (налоговая выгода), как следует из разъяснений, данных в пункте 3 постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации

от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» (далее - постановление Пленума № 53), признается необоснованной.

При этом объем прав и обязанностей налогоплательщика определяется исходя из подлинного экономического содержания соответствующей операции, а признание налоговой выгоды необоснованной не должно затрагивать иные права налогоплательщика, предусмотренные законодательством о налогах и сборах (пункты 7 и 11 постановления Пленума № 53).

Следовательно, выявление искажений сведений о фактах хозяйственной жизни предполагает доначисление суммы налога, подлежащей уплате в бюджет, таким образом, как если бы налогоплательщик не злоупотреблял правом - определение суммы налога, которая должна была быть изначально уплачена в бюджет.

Это означает, что делая вывод об искусственном дроблении единого бизнеса и признавая предпринимателя тем лицом, в интересе которого взаимозависимыми лицами - арендаторами АЗС в действительности осуществлялись облагаемые налогом операции, налоговый орган должен определить его права и обязанности как плательщика НДС способом, согласующимся с действительно сложившимися экономическими условиями деятельности налогоплательщика.

На необходимость определения налоговых последствий «дробления бизнеса» исходя из фактических показателей хозяйственной деятельности налогоплательщика также прямо указано в определении Конституционного Суда Российской Федерации от 04.07.2017 № 1440-О.

В отношении определения недоимки по НДС имеет значение, что в силу положений пункта 2 статьи 153 и подпункта 2 пункта 1 статьи 162 Налогового кодекса при совершении налогооблагаемых операций сумма НДС определяется исходя из всех поступлений налогоплательщику, связанных с расчетами по оплате реализованных товаров (работ, услуг). На основании пункта 1 статьи 168 Налогового кодекса сумма НДС, исчисленная по соответствующим

операциям реализации товаров (работ, услуг), предъявляется продавцом к оплате покупателю.

Таким образом, по общему правилу НДС является частью цены договора, подлежащей уплате налогоплательщику со стороны покупателей. Уплачиваемое (подлежащее уплате) покупателями встречное предоставление за реализованные им товары (работы, услуги) является экономическим источником для взимания данного налога.

Соответственно, при реализации товаров (работ, услуг) покупателям НДС не может исчисляться в сумме, которая не соответствовала бы реально сформированной цене и не могла быть полностью предъявлена к оплате покупателями в ее составе, что по существу означало бы взимание налога без переложения на потребителя, за счет иного экономического источника - собственного имущества хозяйствующего субъекта (продавца).

Аналогичная позиция ранее высказывалась Судебной коллегией по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации в определениях от 20.12.2018 № 306-КГ18-13128, от 16.04.2019 № 302-КГ18-22744.

Принимая во внимание изложенное, по общему правилу при определении прав и обязанностей хозяйствующего субъекта, необоснованно применявшего специальный налоговый режим, как плательщика НДС, сумма налога по операциям реализации товаров (работ, услуг) должна быть определена так, как если бы НДС изначально предъявлялся к уплате сторонним контрагентам в рамках установленных с ними договорных цен и полученной (подлежащей получению) от них выручки, то есть по общему правилу - посредством выделения налога из выручки с применением расчетной ставки налога.

Данный вывод согласуется с пунктом 4 статьи 164 Налогового кодекса, согласно которому сумма налога должна определяться с применением расчетной ставки в тех случаях, когда это является необходимым в соответствии с главой 21 Налогового кодекса. В сложившейся ситуации применение расчетной ставки налога является необходимым, поскольку позволяет обеспечить соблюдение требований пункта 1 статьи 154, пункта 1

статьи 168 Налогового кодекса, а именно, установить стоимость реализуемых товаров, работ и услуг (без включения в нее суммы налога) и добавляемую к этой стоимости сумму налога, которые в совокупности будут соответствовать реально сформированной договорной цене. В то время как противоположный подход приводит к исчислению налога с дохода, который хозяйствующим субъектом не получен.

Вопреки позиции суда апелляционной инстанции и суда округа, тот факт, что оплата реализованных ГСМ производилась покупателями в безналичном порядке, не может служить основанием для начисления НДС сверх полученных предпринимателем доходов. Различное определение суммы налога к уплате в зависимости от формы оплаты реализованных товаров, работ и услуг (наличными денежными средствами или в безналичном порядке), а не в зависимости от фактических показателей хозяйственной деятельности налогоплательщика, является недопустимым.

Не может быть признан правильным и вывод суда апелляционной инстанции, поддержанный судом округа, о необходимости исчисления НДС сверх полученной предпринимателем выручки, мотивированный тем обстоятельством, что в документах на реализацию ГСМ оптовым покупателям НДС не выделялся отдельной строкой.

Отсутствие отдельного выделения сумм НДС из стоимости реализованных товаров в документах является результатом неправильного определения предпринимателем своего статуса как плательщика данного налога и объема облагаемых налогом операций, и само по себе не свидетельствует о согласии покупателей горюче-смазочных материалов на возможность увеличения договорной цены в случае возникновения необходимости предъявления налога.

Данное обстоятельство является значимым, поскольку по смыслу статьи 421 Гражданского кодекса Российской Федерации и в силу разъяснений, данных в пункте 17 постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 30.05.2014 № 33 «О некоторых вопросах, возникающих у арбитражных судов при рассмотрении дел, связанных

с взиманием налога на добавленную стоимость», возможность увеличения цены сделки и дополнительного взыскания сумм НДС с покупателя в случае неправильного учета налога продавцом при формировании окончательного размера цены договора допускается только в случаях, когда такая возможность согласована обеими сторонами договора, либо предусмотрена нормативными правовыми актами.

Во всяком случае, определяя недоимку по НДС путем начисления налога по ставке 18 процентов в дополнение к доходам предпринимателя без установления возможности переложения налога на покупателей, и не учитывая эти доначисления в составе расходов налогоплательщика, формирующих его профессиональный налоговый вычет, при определении недоимки по налогу на доходы физических лиц (подпункт 1 пункта 1 статьи 264 Налогового кодекса и постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 09.04.2013 № 15047/12), инспекция действовала непоследовательно.

При таком положении выводы суда апелляционной инстанции и суда округа о правомерности определения налоговой базы по НДС с применением ставки 18 процентов в дополнение к доходам предпринимателя от реализации ГСМ, полученным в безналичном порядке, вместо выделения налога из полученной выручки с применением расчетной ставки 18/118, и правильности определения размера недоимки по НДС в оспариваемом решении инспекции, не могут быть признаны обоснованными.

Принимая во внимание изложенное, Судебная коллегия Верховного Суда Российской Федерации считает, что в части отказа в удовлетворении требований предпринимателя относительно начисления недоимки по НДС, соответствующих сумм пени и штрафа обжалуемые судебные акты арбитражных судов апелляционной и кассационной инстанций подлежат отмене на основании части 1 статьи 291.11 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, а дело в указанной части подлежит направлению на новое рассмотрение в суд апелляционной инстанции.

При новом рассмотрении дела суду следует учесть изложенную в настоящем определении правовую позицию, проверить доводы предпринимателя и возражения налогового органа относительно правильности определения недоимки по НДС с применением ставки 18 процентов вместо расчетной ставки 18/118, принять законный и обоснованный судебный акт.

Руководствуясь статьями 291.11 - 291.14 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации

определила:

постановление Четырнадцатого арбитражного апелляционного суда от 23.10.2018 и постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 21.02.2019 по делу № А05-13684/2017 Арбитражного суда Архангельской области по эпизоду, связанному с доначислением налога на добавленную стоимость, соответствующих сумм пени и штрафа, отменить.

Дело в указанной части направить на новое рассмотрение в Четырнадцатый арбитражный апелляционный суд.

В остальной части названные судебные акты оставить без изменения.

Председательствующий судья

М.К.Антонова

Судьи

А.Г.Першутов

М.В.Пронина