

ВЕРХОВНЫЙ СУД РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

№ 305-ЭС19-9789
Дело № А41-48348/2017

О П Р Е Д Е Л Е Н И Е

г. Москва

28.10.2019

Резолютивная часть определения объявлена 23.10.2019

Полный текст определения изготовлен 28.10.2019

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

председательствующего судьи

Павловой Н.В.,

судей

Першутова А.Г., Тютин Д.В.

рассмотрела в открытом судебном заседании дело по кассационной
жалобе индивидуального предпринимателя Пяташова Михаила Егоровича

на постановление Десятого арбитражного апелляционного суда от 29.11.2018 и постановление Арбитражного суда Московского округа от 27.03.2019 по делу №А41-48348/2017 Арбитражного суда Московской области по заявлению индивидуального предпринимателя Пяташова Михаила Егоровича к Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы Российской Федерации № 10 по Московской области о признании недействительным решения от 19.01.2017 № 06-9-585 о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения (за исключением суммы пени по налогу на доходы физических лиц в размере 135 рублей),

при участии в деле в качестве третьих лиц, не заявляющих самостоятельных требований относительно предмета спора, обществ с ограниченной ответственностью «ЮЗ Золотые купала», «Макс», «Снежка», «Авакс», «Альфа», «Бета», «Гамма», «Кати Голд», «Майкл Голд», «Золотые купала», «ЮК Золотые купала».

В заседании приняли участие представители:

от индивидуального предпринимателя Пяташова Михаила Егоровича –
Алехина А.В., Иванов Л.В.;

от Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 10 по Московской области – Будкина Е.И., Рымарев А.В., Сайкина Е.А., Тирон В.И., Федоров С.А..

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

установила:

Межрайонной инспекцией Федеральной налоговой службы № 10 по Московской области (далее – инспекция, налоговый орган) проведена выездная налоговая проверка индивидуального предпринимателя Пяташова

Михаила Егоровича (далее – предприниматель, налогоплательщик) по вопросам правильности исчисления и своевременности уплаты всех налогов и сборов за период 2012- 2014 годы.

По результатам проведения проверки инспекцией составлен акт от 07.06.2016 № 06-1-965 и принято решение от 09.01.2017 № 06-9-585 о привлечении к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения, согласно которому налогоплательщику предложено уплатить недоимку по налогу на добавленную стоимость (далее – НДС) в сумме 83 504 748 рублей, налогу на доходы физических лиц (далее – НДФЛ) в сумме 11 061 496 рублей, соответствующие суммы пени. Этим же решением инспекции налогоплательщик привлечен к налоговой ответственности, предусмотренной пунктом 1 статьи 122 и пунктом 1 статьи 119 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – Налоговый кодекс), в виде штрафов в общей сумме 24 034 936 рублей.

Управление Федеральной налоговой службы по Московской области решением от 24.05.2017 № 07-12/048849@ отменило решение инспекции в части доначисления недоимки по НДС в размере 258 904 рублей, а также соответствующих сумм пени и штрафа. В остальной части решение инспекции оставлено без изменения.

Не согласившись с результатами выездной налоговой проверки в части начисления НДС и НДФЛ (за исключением суммы пени по НДФЛ в размере 135 рублей), соответствующих сумм пени и штрафов, предприниматель обратился в арбитражный суд с заявлением, в котором просил признать недействительным решение инспекции в указанной части.

Решением Арбитражного суда Московской области от 05.03.2018 заявленное требование удовлетворено частично, суд признал недействительным решение инспекции в части доначисления недоимки по НДС, превышающей 67 307 206 рублей, соответствующей суммы пени и общей суммы штрафа, превышающей 1 000 000 рублей, в остальной части в удовлетворении заявленных требований отказано.

Десятый арбитражный апелляционный суд определением от 01.08.2018 перешел к рассмотрению дела по правилам, установленным для рассмотрения дела в суде первой инстанции, и привлек к участию в деле в качестве третьих лиц, не заявляющих самостоятельных требований относительно предмета спора, общества с ограниченной ответственностью ЮЗ «Золотые купола», «Макс», «Пилот», «Снежка», «Авакс», «Альфа», «Бета», «Гамма», «Кати Голд», «Майкл Голд», «Золотые Купола», ЮК «Золотые купола».

Постановлением Десятого арбитражного апелляционного суда от 29.11.2018 решение суда первой инстанции от 05.03.2018 отменено, в удовлетворении требований предпринимателя отказано в полном объеме.

Арбитражный суд Московского округа постановлением от 27.03.2019 оставил постановление суда апелляционной инстанции от 29.11.2018 без изменения.

В кассационной жалобе, направленной в Верховный Суд Российской Федерации, предприниматель просит отменить постановления арбитражных судов апелляционной и кассационной инстанций, ссылаясь на допущенные судами существенные нарушения норм материального и процессуального права.

Определением судьи Верховного Суда Российской Федерации Павловой Н.В. от 02.09.2019 кассационная жалоба предпринимателя вместе с делом передана для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации.

В отзыве на кассационную жалобу налоговый орган 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 приходит к следующим выводам.

Как установлено судами и подтверждается материалами дела, в период с 2004 года по 2012 год предприниматель зарегистрировал ряд организаций

(общества с ограниченной ответственностью ЮЗ «Золотые купола», «Макс», «Пилот», «Снежка», «Авакс», «Альфа», «Бета», «Гамма», «Кати Голд», «Майкл Голд», «Золотые Купола», ЮК «Золотые купола»), осуществляющих аналогичные виды деятельности, связанные с производством и реализацией ювелирных изделий, драгоценных камней и металлов.

Основанием для доначисления соответствующих сумм налогов, пени, штрафов послужили выводы налогового органа о том, что в проверяемом периоде налогоплательщиком получена необоснованная налоговая выгода в связи с дроблением единого бизнеса на ряд взаимозависимых юридических лиц с целью искусственного сохранения возможности применения специальных налоговых режимов - упрощенной системы налогообложения и единого налога на вмененный доход. По мнению инспекции, создание новых хозяйственных обществ, применяющих специальные налоговые режимы, позволяло предпринимателю выводить часть выручки, поступающей от контрагентов, из-под обложения налогами по общей системе, в частности НДС и НДФЛ.

Суд первой инстанции признал по существу правильными выводы налогового органа о получении предпринимателем необоснованной налоговой выгоды за счет формального разделения единого бизнеса, приняв во внимание отсутствие самостоятельности у взаимозависимых с предпринимателем организаций в ведении предпринимательской деятельности. Как указал суд, выявленные в ходе выездной налоговой проверки обстоятельства свидетельствуют о том, что предприниматель разделял собственную выручку, подстраивая выбранную модель ведения бизнеса под использование взаимозависимыми организациями специальных налоговых режимов, в связи с чем вся выручка, полученная этими организациями от реализации товаров (работ, услуг), является выручкой самого предпринимателя и подлежит включению в налоговую базу по НДС и НДФЛ в соответствии с положениями глав 21, 23 Налогового кодекса.

В то же время судом первой инстанции сделан вывод о нарушении инспекцией методики определения недоимки по НДС, поскольку вопреки положениям пунктов 1 и 4 статьи 168 Налогового кодекса, пункта 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» при определении недоимки инспекция не выделила НДС из доходов, полученных (подлежащих получению) от сторонних покупателей ювелирной продукции, а исчислила налог в дополнение к полученным доходам.

Суд установил, что при правильном расчете суммы НДС, подлежавшей уплате при реализации товаров (работ, услуг) предпринимателем, посредством выделения налога из полученных доходов, и с учетом причитавшихся налоговых вычетов, величина недоимки по данному налогу составляет 67 307 206 рублей, в связи с чем суд признал недействительным оспариваемое решение инспекции в части превышения названной суммы, соответствующих сумм пени.

Одновременно, принимая во внимание характер совершенного правонарушения, степень вины налогоплательщика, а также учитывая личность предпринимателя, суд счел возможным снизить размер штрафов, предусмотренных статьями 119 и 122 Налогового кодекса, до 1 000 000 рублей.

Суд апелляционной инстанции, повторно рассмотрев дело по правилам, установленным для его рассмотрения судом первой инстанции, также пришел к выводу о том, что вследствие искусственного дробления единого бизнеса налогоплательщиком получена необоснованная налоговая выгода. Однако, в отличие от суда первой инстанции, суд апелляционной инстанции признал правильным избранный налоговым органом подход к определению недоимки по НДС с применением налоговой ставки 18 процентов в дополнение к доходам, полученным предпринимателем через взаимозависимые хозяйственные общества, сославшись на то, что глава 21 Налогового кодекса не содержит положений, позволяющих определять суммы НДС расчетным

методом в случае обнаружения налоговыми органами фактов получения налогоплательщиками необоснованной налоговой выгоды при дроблении бизнеса.

Суд округа согласился с выводами суда апелляционной инстанции.

Между тем судом апелляционной инстанции и судом округа не 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.

Обязанность по уплате налогов не может считаться исполненной, если хозяйственные операции, совершаемые во исполнение сделок, учтены налогоплательщиком не в соответствии с их действительным экономическим смыслом и искажены, что повлияло на размер налога, подлежавшего уплате. Полученная в таких случаях хозяйствующим субъектом экономия налоговых платежей, 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 его необоснованной налоговой выгодой.

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 предполагает, что делая вывод об искусственном дроблении единого бизнеса, и признавая предпринимателя тем лицом, в интересе которого взаимозависимые хозяйственные общества в действительности осуществляли 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 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, от 30.09.2019 № 307-ЭС19-8085.

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 выводам суда апелляционной инстанции и суда округа, сам по себе факт получения необоснованной налоговой выгоды не может служить основанием для изменения порядка определения недоимки и для взимания налога в относительно большем размере. Согласно пунктам 1 и 2 статьи 122 Налогового кодекса форма вины имеет значение при определении размера штрафа.

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 счета-фактуры на реализацию товаров выставлялись взаимозависимыми с предпринимателем организациями покупателям с указанием «без НДС».

Наличие отметки «без НДС» в счетах-фактурах является результатом неправильного определения предпринимателем своего статуса как плательщика данного налога и объема облагаемых налогом операций, а не свидетельством согласия не взаимозависимых с предпринимателем покупателей на возможность увеличения цены договоров в случае возникновения необходимости предъявления налога.

Данное обстоятельство имело значение, поскольку по смыслу статьи 421 Гражданского кодекса Российской Федерации и с учетом разъяснений, данных в постановлении 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» (абзац первый пункта 17), 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.

Принимая во внимание изложенное, следует признать обоснованным вывод суда первой инстанции о незаконном начислении налогоплательщику недоимки по НДС с применением налоговой ставки 18 процентов в дополнение к выручке, вместо выделения налога из выручки с использованием расчетной ставки 18/118, и о признании в связи с этим недействительным решения инспекции в части начисления недоимки по НДС в сумме, превышающей

67 307 206 рублей, соответствующих сумм пени и штрафа (с учетом смягчающих обстоятельств).

Иные доводы кассационной жалобы предпринимателя, связанные с неправильным определением размера недоимки, не свидетельствуют о наличии оснований для отмены обжалуемых судебных актов, поскольку сводятся к несогласию с оценкой доказательств, данной судом первой инстанции, либо состоят в оспаривании решения инспекции по основаниям, которые не были заявлены при обращении в суд, судебный акт суда первой инстанции заявителем не оспаривался в порядке, установленном главой 34 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации.

В интересах законности Судебная коллегия Верховного Суда Российской Федерации также полагает необходимым обратить внимание на следующее.

По настоящему делу решение суда первой инстанции отменено судом апелляционной инстанции в соответствии с пунктом 4 части 4 статьи 270 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, согласно которому основанием для отмены решения арбитражного суда первой инстанции в любом случае является принятие судом решения о правах и об обязанностях лиц, не привлеченных к участию в деле.

Однако, как разъяснено в пункте 1 постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 28.05.2009 № 36 (редакция от 10.11.2011) «О применении Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации при рассмотрении дел в арбитражном суде апелляционной инстанции», судебный акт считается принятым о правах и обязанностях иных лиц, если данным судебным актом непосредственно затрагиваются их права и обязанности, в том числе создаются препятствия для реализации их субъективного права или надлежащего исполнения обязанности по отношению к одной из сторон спора.

Само по себе то обстоятельство, что при определении недоимки предпринимателя налоговый орган использовал сведения о доходах, полученных взаимозависимыми с предпринимателем хозяйственными

обществами, и дал оценку характеру отношений между данными лицами и предпринимателем, не означает, что оспариваемое решение инспекции принято о правах и обязанностях этих хозяйственных обществ.

Исходя из содержания статьи 101 Налогового кодекса, решение налогового органа, принятое по результатам налоговой проверки того или иного налогоплательщика, не создает прав и обязанностей для иных налогоплательщиков непосредственным образом.

Следовательно, у суда апелляционной инстанции отсутствовали законные основания для вывода о том, что суд первой инстанции принял решение о правах и об обязанностях лиц, не привлеченных к участию в деле, и для отмены решения суда по названному процессуальному основанию.

Судом округа допущенные судом апелляционной инстанции нарушения норм материального и процессуального права исправлены не были, несмотря на то, что они привели к необоснованной отмене по существу правильного решения суда первой инстанции.

Принимая во внимание изложенное, Судебная коллегия Верховного Суда Российской Федерации считает, что оспариваемые судебные акты арбитражных судов апелляционной и кассационной инстанций подлежат отмене на основании части 1 статьи 291.11 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, а решение суда первой инстанции – подлежит оставлению в силе.

Руководствуясь статьями 176, 291.11 - 291.15 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации

определила:

постановление Десятого арбитражного апелляционного суда от 29.11.2018 и постановление Арбитражного суда Московского округа

от 27.03.2019 по делу №А41-48348/2017 Арбитражного суда Московской области отменить.

Решение Арбитражного суда Московской области от 05.03.2018 по тому же делу оставить в силе.

Председательствующий судья

Н.В. Павлова

Судья

А.Г. Першутов

Судья

Д.В. Тютин