

# ВЕРХОВНЫЙ СУД РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

№ 305-ЭС19-16064

## О П Р Е Д Е Л Е Н И Е

г. Москва

28 мая 2020 г.

Дело № А40-23565/2018

Резолютивная часть определения объявлена 27 мая 2020 года.

Полный текст определения изготовлен 28 мая 2020 года.

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

председательствующего - судьи Антоновой М.К.,

судей Першутова А.Г., Тютин Д.В.,

рассмотрела в открытом судебном заседании кассационную жалобу открытого акционерного общества «Красноярский завод цветных металлов имени В.Н. Гулидова» на постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 21.03.2019 и постановление Арбитражного суда Московского округа от 03.06.2019 по делу № А40-23565/2018 Арбитражного суда города Москвы

по заявлению открытого акционерного общества «Красноярский завод цветных металлов имени В.Н. Гулидова» о признании недействительным решения Межрегиональной инспекции Федеральной налоговой службы по

крупнейшим налогоплательщикам № 5 от 15.09.2017 № 56-15-15/02/061330 о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения.

В заседании приняли участие представители:

от акционерного общества «Красноярский завод цветных металлов имени В.Н. Гулидова» - Горун А.Ю., Головизнин А.В., Логинова М.Ю., Лысенко Е.А., Пося Д.С., Савсерис С.В.;

от Межрегиональной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам № 5 - Званков В.В., Злобин А.В.

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

установила:

по результатам проведенной Межрегиональной инспекцией Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам № 5 (далее – инспекция, налоговый орган) выездной налоговой проверки акционерного общества «Красноярский завод цветных металлов имени В.Н. Гулидова» (далее – общество, налогоплательщик) по вопросам правильности исчисления и своевременности уплаты (удержания, перечисления) налогов и сборов за период с 01.01.2012 по 31.12.2014 инспекцией составлен акт от 27.02.2017 № 56-15-15/03/03/768 и вынесено решение от 15.09.2017 № 56-15-15/02/06/1330 о привлечении общества к налоговой ответственности, которым налогоплательщику предложено уплатить недоимку по налогу на добавленную стоимость в размере 1 926 324 344 рублей, пени в размере 691 526 173 рублей, а также штраф, предусмотренный пунктом 1 статьи 122 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – Налоговый кодекс) в размере 23 185 244 рублей.

Федеральная налоговая служба, рассмотрев апелляционную жалобу налогоплательщика, решением от 05.12.2017 № СА-4-9/24569@ оставила указанное решение инспекции без изменения.

Полагая, что решение инспекции от 15.09.2017 № 56-15-15/02/06/1330 нарушает права и интересы налогоплательщика, общество обратилось в арбитражный суд с заявлением, в котором просило признать данный ненормативный правовой акт недействительным.

Решением Арбитражного суда города Москвы от 14.01.2019 заявленное обществом требование удовлетворено.

Постановлением Девятого арбитражного апелляционного суда от 21.03.2019 решение суда первой инстанции от 14.01.2019 отменено, в удовлетворении требования общества отказано.

Арбитражный суд Московского округа постановлением от 03.06.2019 оставил без изменения постановление суда апелляционной инстанции от 21.03.2019.

Не согласившись с постановлениями арбитражных судов апелляционной и кассационной инстанций, общество обратилось в Верховный Суд Российской Федерации с кассационной жалобой, в которой ставит вопрос об их отмене, ссылаясь на существенное нарушение судами норм материального и процессуального права.

Определением судьи Верховного Суда Российской Федерации Антоновой М.К. от 18.11.2019 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.

До начала проведения судебного заседания от лиц, участвующих в деле, поступили ходатайства о проведении судебного заседания в режиме онлайн с использованием информационной системы «Мой Арбитр».

Учитывая наличие технической возможности проведения Судебной коллегией Верховного Суда Российской Федерации заседания в заявленном режиме, ходатайства представителей сторон удовлетворены.

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.

Основанием для принятия данного решения послужил вывод налогового органа о неправомерном применении обществом налоговых вычетов по налогу на добавленную стоимость (далее – НДС) на основании счетов-фактур, выставленных обществом с ограниченной ответственностью «Санкт-Петербургский Ювелирный Завод «Ювелиры Северной Столицы» (далее – общество «СПБ ЮЗ ЮСС», поставщик) по хозяйственным операциям поставки драгоценных металлов (золото в полосе, слитки). По результатам налоговой проверки инспекция пришла к выводу о том, что общество участвовало в схеме уклонения от налогообложения, связанной с созданием формального документооборота по поставке драгоценного металла через цепочку поставщиков, не уплачивающих НДС в бюджет, и получило необоснованную налоговую выгоду в результате неправомерного принятия к вычету сумм НДС, предъявленных обществом «СПБ ЮЗ ЮСС».

Суд первой инстанции, удовлетворяя заявленное налогоплательщиком требование, исходил из того, что доначисление НДС обществу обусловлено бесосновательным переложением налоговых обязательств общества «СПБ ЮЗ «ЮСС» и контролируемых им лиц на налогоплательщика, тогда как непоступление НДС в бюджет в связи с неправомерными действиями поставщиков первого, второго и более дальних звеньев является основанием для налоговых претензий к этим компаниям и контролирующим их лицам, а не к обществу, причастность которого к действиям контрагентов не подтверждена. Суд счел, что налогоплательщик проявил должную осмотрительность, не знал и не должен был знать о неуплате НДС, допущенной поставщиками предыдущих звеньев, в связи с чем на него не могут быть возложены негативные налоговые последствия этих нарушений.

Отменяя данный судебный акт и отказывая в удовлетворении заявленного требования, суд апелляционной инстанции пришел к выводу о доказанности налоговым органом обстоятельств, свидетельствующих о том, что самостоятельная ответственность общества заключается именно в участии

и контроле схемы уклонения от налогообложения с целью получения необоснованной налоговой выгоды (принятия к вычету НДС) посредством использования созданного обществом «СПБ ЮЗ ЮСС» формального документооборота по поставке драгоценных металлов через цепочку поставщиков, не уплачивающих НДС в бюджет.

Суд округа согласился с выводом суда апелляционной инстанции об отсутствии у общества правовых оснований для применения налоговых вычетов по взаимоотношениям с обществом «СПБ ЮЗ ЮСС».

Между тем судами трех инстанций не учтено следующее.

В силу пункта 1 статьи 171 Налогового кодекса налогоплательщик имеет право уменьшить общую сумму исчисленного налога на установленные данной статьей налоговые вычеты.

В отношении товаров (работ, услуг), а также имущественных прав, приобретаемых для осуществления операций, признаваемых объектами налогообложения, вычету согласно пункту 2 статьи 171 Налогового кодекса, подлежат суммы налога, предъявленные налогоплательщику при приобретении этих товаров (работ, услуг) и имущественных прав на территории Российской Федерации.

Налоговые вычеты производятся на основании счетов-фактур, выставленных продавцами при приобретении налогоплательщиком товаров (работ, услуг), имущественных прав после принятия указанных товаров (работ, услуг), имущественных прав на учет (абзацы первой и второй пункта 1 статьи 172 Налогового кодекса).

Применение налогоплательщиками вычетов по НДС влечет уменьшение размера их налоговой обязанности, то есть является формой налоговой выгоды. Обоснованность получения этой выгоды может являться предметом оспаривания по основаниям, связанным со злоупотреблением правом, допущенным лицами, участвующими в обращении товаров (работ, услуг), и подлежит оценке судом с учетом необходимости реализации в правоприменительной практике таких публично-значимых целей 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 НДС, которые действовали осмотрительно в хозяйственном обороте и не участвовали в уклонении от налогообложения.

Соответственно, как указано в пункте 1 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), 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 признании обоснованности получения налоговой выгоды может быть отказано, 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 (пункты 4 и 9 постановления Пленума № 53) или в случаях, когда налоговым органом будет доказано, что налогоплательщик действовал без должной осмотрительности и осторожности и ему должно было быть известно о нарушениях, допущенных контрагентом, в частности, в силу отношений взаимозависимости или аффилированности налогоплательщика с контрагентом, в силу того, что деятельность налогоплательщика, его взаимозависимых или аффилированных лиц ведется преимущественно с контрагентами, не исполняющими своих налоговых обязанностей (пункт 10 постановления Пленума № 53).

При этом ввиду косвенного характера НДС неуплата участниками сделок данного налога в бюджет является признаком, который может привести к выводу о наличии у налогоплательщика – покупателя цели уклонения

от налогообложения и необоснованного возмещения названного налога из бюджета в результате согласованных действий хозяйствующих субъектов. Однако упомянутое уклонение требует подтверждения доказательствами и предполагает оценку судом как доказательств (сведений), полученных в результате проведения мероприятий налогового контроля, так и доводов налогоплательщика, касающихся объективной связи приобретения соответствующих товаров (работ, услуг) для использования в предпринимательских целях (постановления Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 30.06.2009 № 2635/09 и от 25.02.2010 № 12670/09).

Таким образом, при оспаривании правомерности применения налоговых вычетов по основаниям, связанным с отсутствием экономического источника для вычета (возмещения) НДС налогоплательщиком-покупателем, к обстоятельствам, подлежащим установлению помимо данного факта также относится реальность приобретения товаров (работ, услуг) налогоплательщиком для осуществления своей облагаемой налогом деятельности, и то, преследовал ли налогоплательщик-покупатель цель уклонения от налогообложения в результате согласованных с иными лицами действий, либо в отсутствие такой цели - знал или должен был знать о допущенных этими лицами нарушениях.

Аналогичный вывод содержится в определении Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации от 14.05.2020 № 307-ЭС19-27597.

Приведенные выше положения законодательства и сложившаяся судебная практика их применения не были должным образом учтены судами.

Рассматривая настоящий спор, суд первой инстанции установил, что налогоплательщик по договору от 03.03.2011 № 501/11, заключенному с обществом «СПБ ЮЗ ЮСС», приобретал аффинированное золото 999,9 пробы в полосе и стандартные банковские слитки 999,9 пробы в основном произведенные открытым акционерным обществом «Красцветмет» по цене, включающей в себя НДС.

Источником указанных драгоценных металлов являлись банки – общество с ограниченной ответственностью «КБ Монолит» и акционерный коммерческий банк «Стратегия». Указанные банки передавали золото в виде слитков подконтрольным обществу «СПБ ЮЗ ЮСС» организациям по договорам займа без исчисления и уплаты НДС. Возврат займа, выданного золотом, производился погашением с металлических счетов заемщиков при зачислении на них золота, приобретённого без НДС. В дальнейшем через организации, находящиеся под контролем общества «СПБ ЮЗ ЮСС», золото поступало этому поставщику, после чего передавалось налогоплательщику.

Инспекцией не отрицалось ведение реальной хозяйственной деятельности обществом «СПБ ЮЗ ЮСС». В ходе налоговой проверки, в частности, установлено, что данная организация создана в 2003 году, руководство ее деятельностью осуществляется генеральным директором, среднесписочная численность работников организации в период 2012 – 2014 гг. составляла от 305 до 452 человек, по месту нахождения общества фактически размещены производственные мощности, предназначенные для производства ювелирных изделий из драгоценных металлов.

Проанализировав материалы налоговой проверки и выводы инспекции, сделанные в оспариваемом решении налогового органа, суд первой инстанции заключил, что все сделки по приобретению драгоценных металлов в банках, их последующее движение, контролировались обществом «СПБ ЮЗ ЮСС» и его учредителями, а не налогоплательщиком.

Суд первой инстанции счел, что в ходе налоговой проверки не установлены обстоятельства сговора налогоплательщика и его контрагентов, направленного на получение необоснованной налоговой выгоды, в том числе обстоятельства, свидетельствующие о том, что налогоплательщик контролировал деятельность общества «СПБ ЮЗ ЮСС» и связанных с ним лиц, допустивших неуплату НДС при совершении операций с золотом, определял поведение или иным образом влияя на их деятельность, являлся выгодоприобретателем по сделкам, совершенным с драгоценными металлами.

С учетом изложенных обстоятельств, суд первой инстанции заключил, что налоговая выгода в форме налоговых вычетов по НДС получена налогоплательщиком в связи с осуществлением реальной экономической деятельности, налогоплательщик не преследовал цель уклонения от налогообложения в результате согласованных со своим поставщиком совместных действий.

Судом первой инстанции также отклонены доводы налогового органа о том, что налогоплательщик должен был знать о нарушениях, допущенных контрагентами общества «СПБ ЮЗ ЮСС». Суд исходил из того, что хозяйственные отношения с данным поставщиком для налогоплательщика являлись длительными, налогоплательщик проверил правоспособность поставщика и полномочия его руководителя, ознакомился с документами, подтверждающими ведение обществом «СПБ ЮЗ ЮСС» реальной хозяйственной деятельности, наличие у этого общества способности и возможности исполнить обязательства по поставке драгоценных металлов, а налоговый орган – не представил доказательства того, что выбор рассматриваемого контрагента отличался от условий делового оборота.

Отменяя решение суда первой инстанции и отказывая в удовлетворении требования общества, суд апелляционной инстанции исходил из того, что неуплата НДС имела место со стороны контрагентов третьего звена, через которых полученные от налогоплательщика денежные средства выводились в адрес «фирм-однодневок», впоследствии обналичивались, перечислялись на расчетные счета иностранных организаций, зарегистрированных в офшорных юрисдикциях, а также перечислялись на счета в интересах сотрудников общества «СПБ ЮЗ ЮСС» и работников налогоплательщика, связанных с ними лиц.

Суд апелляционной инстанции принял во внимание, что большая часть полуфабрикатов ювелирной продукции на экспорт была реализована налогоплательщиком через посредников, подконтрольных обществу «СПБ ЮЗ ЮСС». При этом иностранные покупатели полуфабрикатов, полученных из драгоценных металлов, поставленных обществом

«СПБ ЮЗ ЮСС», зарегистрированы незадолго до начала взаимодействия с налогоплательщиком, имели минимальный размер уставного капитала, не представляли финансовую отчетность в компетентные органы и впоследствии были ликвидированы, а налоговые органы иностранных государств не предоставили документов, подтверждающих фактическое местонахождение иностранных компаний.

По мнению суда апелляционной инстанции, об осведомленности и вовлеченности общества в схему, направленную на получение необоснованной налоговой выгоды по НДС свидетельствуют, в том числе деловая переписка должностных лиц общества «СПБ ЮЗ ЮСС» и налогоплательщика относительно покупки драгоценных металлов и схем реализации золота, а также денежных средств на счетах иностранных компаний, подконтрольных обществу «СПБ ЮЗ ЮСС».

На основании изложенного суд апелляционной инстанции согласился с выводом инспекции о том, что налогоплательщиком получена необоснованная налоговая выгода в результате участия в схеме неправомерного предъявления НДС к вычету по взаимоотношениям с обществом «СПБ ЮЗ ЮСС».

Судебная коллегия Верховного Суда Российской Федерации находит, что обстоятельства, изложенные судом апелляционной инстанции, могли иметь значение для оценки правомерности применения налоговых вычетов, если в совокупности с иными обстоятельствами они позволяют сделать вывод об участии налогоплательщика в организации уклонения от уплаты НДС в связи с поставками драгоценных металлов обществом «СПБ ЮЗ ЮСС» и подконтрольными этому поставщику лицами.

Однако, делая вывод о получении налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды в результате согласованных действий с обществом «СПБ ЮЗ ЮСС», суд апелляционной инстанции лишь воспроизвел содержание решения налогового органа, которое являлось предметом оспаривания по настоящему делу.

В нарушение положений статей 10, 71, части 1 статьи 168 и пункта 2 части 4 статьи 170 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации и вопреки разъяснениям, данным в пункте 2 постановления Пленума № 53, суд апелляционной инстанции не сослался на доказательства, подтверждающие выводы, сделанные налоговым органом в оспариваемом решении, не отразил в принятом им постановлении результаты оценки этих доказательств.

Как следует из пункта 45 постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 30.07.2013 № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации», исследованию и оценке в арбитражном суде подлежит, в том числе доказательственная база налогового органа, которая представляет собой материалы, полученные в результате осуществления оперативно-розыскных мероприятий.

Отсутствие в постановлении суда апелляционной инстанции результатов оценки доказательств, положенных налоговым органом в обоснование доначислений по результатам налоговой проверки, привело к тому, что выводы налогового органа, основанные, в том числе, на показаниях свидетеля Львова Д.Э. и деловой переписке общества, признаны правильными без проверки их соответствия действительности, проведенной по установленным процессуальным законодательством правилам, а именно без оценки относимости, допустимости, достоверности каждого доказательства в отдельности, достаточности и взаимной связи доказательств в их совокупности, не придавая заранее установленной силы отдельным доказательствам.

Принимая во внимание изложенное, судом апелляционной инстанции не учтены положения пункта 2 статьи 171, пункта 1 статьи 172 Налогового кодекса и допущены существенные нарушения норм процессуального права при исследовании и оценке доказательств, которые могли привести к неправильному разрешению дела, что не было исправлено судом округа.

В то же время, поскольку обстоятельства, являвшиеся предметом рассмотрения суда апелляционной инстанции, не получили оценки со стороны

суда первой инстанции, принятое по делу решение суда первой инстанции также не может быть признано законным, обоснованным и мотивированным, как того требует часть 4 статьи 15 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации.

При этом судом первой инстанции вопреки части 3 статьи 9, части 2 статьи 65 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации с должной полнотой не проверены доводы инспекции и возражения налогоплательщика, имеющие отношение к оценке обоснованности налоговой выгоды согласно пунктам 4 и 6 постановления Пленума № 53, а именно, касаящиеся того, преследовало ли общество цели делового характера при приобретении драгоценных металлов у общества «СПБ ЮЗ ЮСС» и последующей реализации полуфабрикатов на экспорт, либо участие налогоплательщика в данных операциях преследовало цель создания оснований для возмещения НДС при заведомом отсутствии экономического источника вычета (возмещения) налога в бюджете, а также о транзитном перечислении денежных средств в интересах работников налогоплательщика с учетом результатов обысков, допросов и иных сведений, полученных в рамках оперативно-розыскной деятельности.

Не дана судом первой инстанции также оценка обстоятельствам, касающимся выбора налогоплательщиком иностранных покупателей полуфабрикатов, выработанных из драгоценных металлов (слитков), ранее приобретенных у общества «СПБ ЮЗ ЮСС», взаимозависимости иностранных покупателей и лиц, допустивших неуплату НДС. В соответствии с пунктами 4 и 9 постановления Пленума № 53 эти обстоятельства имеют значение для вывода о том, действовал ли налогоплательщик с указанными лицами согласовано в целях неправомерного вычета (возмещения) налога, либо его действия были продиктованы намерением получить выгоду от ведения реальной экономической деятельности и налоговая выгода в форме вычетов (возмещения) НДС сопутствует этой деятельности.

Суд кассационной инстанции не устранил нарушения, допущенные судами первой и апелляционной инстанций.

При таком положении Судебная коллегия Верховного Суда Российской Федерации считает, что состоявшиеся по делу решение суда первой инстанции, постановление суда апелляционной инстанции и постановление суда округа подлежат отмене на основании части 1 статьи 291.11 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, как принятые с существенными нарушениями норм материального и процессуального права, а дело - направлению на новое рассмотрение в суд первой инстанции.

При новом рассмотрении судам следует учесть изложенную в настоящем определении правовую позицию, дать оценку доводам налогового органа и возражениям налогоплательщика с соблюдением принципов состязательности и равноправия сторон, а также установленных законом правил оценки доказательств, принять законные и обоснованные судебные акты.

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

определила:

решение Арбитражного суда города Москвы от 14.01.2019 по делу № А40-23565/2018, постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 21.03.2019 и постановление Арбитражного суда Московского округа от 03.06.2019 по тому же делу отменить.

Дело направить на новое рассмотрение в Арбитражный суд города Москвы.

Председательствующий судья

М.К. Антонова

Судья

А.Г. Першутов

Судья

Д.В. Тютин