

ВЕРХОВНЫЙ СУД РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

№ 309-ЭС20-17277

О П Р Е Д Е Л Е Н И Е

г. Москва

25.01.2021

Дело № А76-2493/2017

Резолютивная часть определения объявлена 20.01.2021
Полный текст определения изготовлен 25.01.2021

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

председательствующего Завьяловой Т.В.,
судей Першутова А.Г., Тютина Д.В.

рассмотрела в открытом судебном заседании дело по кассационной жалобе Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 24 по Челябинской области (до переименования – Межрайонная инспекция Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам по Челябинской области) на постановление Арбитражного суда Уральского округа от 13.07.2020 по делу № А76-2493/2017 Арбитражного суда Челябинской области

по заявлению акционерного общества «Уралбройлер» о признании недействительным в части решения Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам по Челябинской области от 10.10.2016 № 3,

при участии в деле в качестве третьего лица, не заявляющего самостоятельных требований относительно предмета спора: общества с ограниченной ответственностью «Профессиональные технологии строительства».

В заседании приняли участие представители:

от Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 24 по Челябинской области – Крумм Ю.Г., Матвиенко А.А., Новоселова К.А.;

от акционерного общества «Уралбройлер» – Литвинова К.Ю., Лысенко Е.А..

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

установила:

Межрайонной инспекцией Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам по Челябинской области (далее – инспекция, налоговый орган) по результатам выездной налоговой проверки общества «Уралбройлер» (далее – общество, налогоплательщик) за период 2012 - 2014 годы составлен акт от 23.08.2016 № 28 и вынесено решение от 10.10.2016 № 38, в соответствии с которым обществу доначислен налог на добавленную стоимость (далее – НДС) и налог на доходы физических лиц, начислены соответствующие суммы пеней, а также взысканы штрафы, предусмотренные соответственно статьями 122 и 123 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – Налоговый кодекс). Кроме того, в соответствии

с данным решением установлено неправомерное излишнее возмещение обществом НДС из бюджета.

Управление Федеральной налоговой службы по Челябинской области решением от 23.01.2017 №16-07/000272@ оставило без удовлетворения апелляционную жалобу общества, поданную на указанное решение инспекции.

Не согласившись с результатами налоговой проверки, общество обратилось в арбитражный суд с заявлением, в котором просило признать недействительным решение инспекции от 10.10.2016 № 3 в части доначисления 97 170 948 рублей НДС, начисления соответствующих сумм пеней и штрафа, установления инспекцией излишне возмещенного НДС в размере 114 281 836 рублей, доначисления 1 504 898, 07 рублей штрафа по налогу на доходы физических лиц, а также применить смягчающие ответственность обстоятельства и снизить размер штрафа не менее чем в четыре раза.

Решением Арбитражного суда Челябинской области от 28.11.2019, оставленным без изменения постановлением Восемнадцатого арбитражного апелляционного суда от 26.03.2020, в удовлетворении заявленных требований отказано.

Арбитражный суд Уральского округа постановлением от 13.07.2020 решение суда первой инстанции и постановление суда апелляционной инстанции отменил в части отказа в признании недействительным решения инспекции о доначислении НДС, начислении соответствующих сумм пеней и штрафа по взаимоотношениям налогоплательщика с обществами с ограниченной ответственностью «Энергостроительная компания» (далее – общество «Энергостроительная компания») и «УралАгроМонтаж» по монтажу оборудования; с обществами с ограниченной ответственностью «Вавилон», ТК «Альянссервис», «Аплексс», «Про-движение» по приобретению товаров (работ, услуг); с обществом с ограниченной ответственностью «Комбикормовой завод «Уралбройлер» (далее – общество «КЗУ») по приобретению зерна; с обществом «Энергостроительная компания» (далее – общество «Энергостроительная компания») по приобретению строительно-

монтажных работ, с принятием нового судебного акта об удовлетворении данной части требований заявителя. В остальной части принятые по делу судебные акты судом округа оставлены без изменения.

В кассационной жалобе, поданной в Верховный Суд Российской Федерации, налоговый орган, ссылаясь на существенные нарушения арбитражным судом кассационной инстанции норм права, просит отменить принятый по делу судебный акт в части удовлетворения заявленных обществом требований по эпизодам взаимоотношений налогоплательщика с обществом «КЗУ» по приобретению зерна и обществом «Энергостроительная компания» по приобретению строительно-монтажных работ.

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

Изучив материалы дела, проверив в соответствии с положениями статьи 291.14 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации законность принятых судебных актов, Судебная коллегия полагает, что кассационная жалоба инспекции подлежит удовлетворению, а обжалуемый судебный акт – отмене по следующим основаниям.

По результатам налоговой проверки инспекция установила, что при исчислении НДС в 2012 - 2014 годы общество необоснованно применило налоговые вычеты в сумме 42 136 363 рублей при приобретении кормов (зернового сырья) у общества «КЗУ», а также в сумме 105 290 476 рублей при приобретении строительно-монтажных работ у общества «Энергостроительная компания».

Как установлено в ходе налоговой проверки, не все из перечисляемых налогоплательщиком в оплату зерна денежные средства направлялись обществом «КЗУ» на закупку кормов (зернового сырья) у реальных поставщиков. Часть из указанных средств перечислялась на расчетные счета юридических лиц, обладающих признаками не уплачивающих налоги «технических» организаций, после чего в течение нескольких дней направлялась на расчетные счета иных организаций, подконтрольных

налогоплательщику, и, в итоге возвращалась налогоплательщику в виде займов.

По эпизоду приобретения строительно-монтажных работ у общества «Энергостроительная компания» суды согласились с выводом налогового органа о том, что налогоплательщиком применялась аналогичная «схема» уклонения от уплаты НДС: денежные средства частично направлялись на оплату работ реальным субподрядчикам, а часть денежных средств перечислялась через расчетные счета организаций, не ведущих финансово-хозяйственной деятельности, после чего возвращалась налогоплательщику.

На основании указанных обстоятельств суды первой и апелляционной инстанции признали правомерным решение налогового органа в части доначисления НДС по эпизодам взаимоотношений налогоплательщика с обществами «КЗУ» и «Энергостроительная компания», посчитав, что хозяйственные операции с этими контрагентами в части средств, впоследствии перечисленных «техническим» компаниям, подконтрольным обществу, направлены на искусственное увеличение стоимости приобретаемых товаров (работ) и получение необоснованной налоговой выгоды за счет неправомерного вычета (возмещения) НДС в отсутствие экономического источника.

Суд округа, отменяя судебные акты в части эпизода взаимоотношений с ООО «КЗУ» и удовлетворяя требования налогоплательщика в данной части, исходил из того, что в рассматриваемой ситуации для отказа в применении вычетов НДС налоговому органу следовало установить отсутствие факта приобретения и принятия обществом к учету зернового сырья, его использования в деятельности налогоплательщика, то есть, по сути, отсутствие реальных хозяйственных операций по взаимоотношениям с обществом «КЗУ». По мнению суда округа, поскольку налоговым органом не представлены доказательства того, что налогоплательщик не произвел закупку сырья в соответствующих объемах (доказательства нереальности хозяйственной операции с «поставщиком первого звена»), обществом

соблюдены установленные статьями 171 – 172 Налогового кодекса условия для вычета налога.

К аналогичным выводам арбитражный суд кассационной инстанции пришел в отношении эпизода доначисления НДС по операциям налогоплательщика с обществом «Энергостроительная компания».

Между тем судом округа не учтено следующее.

В соответствии с пунктами 1 и 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.

В связи с указанными положениями необходимо учитывать, что по своей экономико-правовой природе НДС является косвенным налогом на потребление товаров (работ, услуг), взимаемым на каждой стадии их производства и реализации субъектами хозяйственного оборота до передачи потребителю, исходя из стоимости (цены), добавленной на каждой из указанных стадий, и перелагаемым на потребителей в цене реализуемых им товаров, работ и услуг (Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 30.06.2020 № 31-П, определения Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации от 03.10.2017 № 305-КГ17-4111, от 13.09.2018 № 309-КГ18-7790, от 13.12.2019 № 301-ЭС19-14748 и др.).

В процессе производства и коммерческой реализации товаров (работ, услуг) расходы поставщика по уплате налога в бюджет фактически перекладываются на покупателя, который, осуществляя, в свою очередь, реализацию полученного товара как поставщик, также получает компенсацию, но уже от последующего покупателя. Цепь переложения налога завершается тогда, когда имеет место реализация товаров (работ, услуги) их потребителю, который и несет фактическое налоговое бремя налога на добавленную стоимость. С этой целью законодателем предусмотрен механизм определения суммы налога к уплате с учетом налоговых вычетов (суммы налога,

перечисленные налогоплательщиком своим поставщикам товаров (работ, услуг), которые уменьшают его налоговую базу по налогу на добавленную стоимость (статья 171 Налогового кодекса).

Обусловленная природой НДС стадийность взимания данного налога в процессе производства и коммерческой реализации товаров (работ, услуг) предполагает, что использование права на вычет налога покупателем предопределяется непрерывным предъявлением налога по мере движения товаров (работ, услуг) от одного хозяйствующего субъекта к другому (пункт 1 статьи 168 Налогового кодекса) и принятием в связи с этим каждым из участников оборота обязанности по уплате в бюджет предъявляемых сумм налога (пункт 1 статьи 173 Налогового кодекса). Соответственно, отказ в праве на налоговый вычет может иметь место, если процесс реализации товаров (работ, услуг) не сопровождается соблюдением корреспондирующей этому праву обязанности по уплате НДС в бюджет в денежной форме, на что обращено внимание в Определении Конституционного Суда Российской Федерации от 04.11.2004 № 324-О.

Таким образом, поскольку применение налогоплательщиками – покупателями вычетов НДС влечет уменьшение размера их налоговой обязанности и 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, 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 НДС, которые действовали

осмотрительно в хозяйственном обороте и не участвовали в уклонении от налогообложения

Как указано 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), 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) 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 (пункт 10).

Принимая во внимание изложенное, к обстоятельствам, подлежащим установлению при оспаривании правомерности применения налоговых вычетов по основаниям, связанным с отсутствием экономического источника для вычета (возмещения) НДС налогоплательщиком – покупателем, 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, знал или должен был знать о допущенных этими лицами нарушениях (определения Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации от 14.05.2020 № 307-ЭС19-27597, от 28.05.2020 № 305-ЭС19-16064).

Изложенный выше правовой подход к разрешению споров, связанных с получением необоснованной налоговой выгоды за счет вычета (возмещения) НДС, нашел отражение в пункте 35 Обзора судебной практики Верховного Суда Российской Федерации № 3 (2020), утвержденного Президиумом Верховного Суда Российской Федерации 25.11.2020.

Однако приведенные положения законодательства и сформированная Верховным Судом Российской Федерации практика их применения не были должным образом учтены судом округа при рассмотрении настоящего дела.

Судами первой и апелляционной инстанций при оценке обоснованности налоговой выгоды, полученной налогоплательщиком в связи с приобретением кормов у общества «КЗУ», на основании представленных налоговым органом доказательств установлено, что данный поставщик перечислял часть полученных от общества денежных средств в адрес контрагентов, указанных в товарных накладных на поставку кормов налогоплательщику в качестве грузоотправителей, но имеющих признаки номинальности, а именно, обществу «Ураллес» перечислено 85 950 653 рублей 27 копеек, обществу «Автотранс» – 106 664 251 рублей 39 копеек, обществу «Автоснаб» – 270 885 093 рублей 11 копеек.

В отношении обществ «Ураллес», «Автоснаб» и «Автотранс» судами установлено, что движение денежных средств по их расчетным счетам носило транзитный характер для ограниченного круга лиц. Полученные от общества «КЗУ» денежные средства (более 79 процентов от всего объема поступлений) затем перечислялись обществу с ограниченной ответственностью «ТПК Форс», после чего переводились в адрес общества с ограниченной ответственностью «Авераж» и затем перечислялись на счета обществ с ограниченной ответственностью «Фора» и «Тавис». В свою очередь, по результатам анализа расчетных счетов общества «Фора», «Тавис» установлено несоответствие указаний о проведенной операции в поле назначения платежа по поступившим денежным средствам и последующим их списанием: в поле назначения платежа по поступившим денежным средствам указано «за корма», перечисление же данных сумм далее по цепочке осуществлялось по другому назначению – «предоставление процентного займа» налогоплательщику.

В отношении обществ «Ураллес», «Автоснаб» и «Автотранс», выступавших грузоотправителями кормов и участвовавших в транзитном движении денежных средств, уплаченных налогоплательщиком за корма,

по результатам налоговой проверки установлены признаки «технических» компаний – юридических лиц, формально участвовавших в обращении товаров (работ, услуг), но не имевших экономических ресурсов для исполнения своих договорных обязательств и не исполнявших налоговые обязательства по сделкам, оформляемым от их имени. В частности, судами установлено, что указанные юридические лица имели номинальных руководителей, были зарегистрированы по адресам «массовой» регистрации и фактически не находились по своим адресам, не имели экономических (финансовых, трудовых и других) ресурсов для ведения самостоятельной финансово-хозяйственной деятельности и исполнения обязательств по приобретению зерна.

Аналогичным образом при рассмотрении эпизода взаимоотношений налогоплательщика и общества «Энергостроительная компания», судами первой и апелляционной инстанций на основании представленных инспекцией доказательств установлено, что денежные средства, перечисленные налогоплательщиком генеральному подрядчику, в дальнейшем переводились «техническим» компаниям, формально привлеченным в качестве субподрядчиков (общества с ограниченной ответственностью «КомплексСтрой», «Промэнергопусконаладка», «Фора», «Энергопромспецсервис», «Электротехническая компания»), но не имевших экономических ресурсов, лицензий и необходимых допусков для выполнения строительно-монтажных работ. Движение по расчетным счетам субподрядчиков также носило транзитный характер: уплаченные налогоплательщиком обществу «Энергостроительная компания» денежные средства перечислялись упомянутым субподрядным организациям, после чего переводились на счета обществ с ограниченной ответственностью «Фора», «Авераж» и «Тавис». Эти организации, в свою очередь, перечисляли аккумулированные на их счетах денежные средства налогоплательщику в форме беспроцентных займов.

Таким образом, по существу суды первой и апелляционной инстанций установили обстоятельства, дающие основания полагать, что экономический

источник вычета (возмещения) НДС налогоплательщиком в части стоимости товаров и строительно-монтажных работ, сформированной организациями, участвовавшими в транзитном перечислении денежных средств, в бюджете не создан, поскольку за незначительным налоговым бременем этих организаций стоял вывод денежных средств по фиктивным документам, а не реальная экономическая деятельность.

В сложившейся ситуации при рассмотрении вопроса о том, могут ли негативные последствия неуплаты НДС «техническими» компаниями быть возложены на налогоплательщика - покупателя в соответствии с пунктами 4 и 9 постановления Пленума № 53, в частности, имеет значение установление факта причастности налогоплательщика к нарушениям, допущенным в процессе обращения товаров (работ, услуг), то есть направленность действий налогоплательщика на получение экономического эффекта за счет непосредственного участия в уклонении от уплаты НДС совместно с лицами, не осуществлявшими реальной экономической деятельности, а равно информированность налогоплательщика о допущенных этими лицами нарушениях. При установлении названных обстоятельств само по себе реальное исполнение операций по реализации товаров (работ, услуг) непосредственным контрагентом налогоплательщика («контрагентом первого звена») не позволяет налогоплательщику - покупателю претендовать на получение налоговой выгоды в отсутствие экономического источника вычета (возмещения) налога.

Вышеназванный подход, выработанный в судебной практике, по существу не был изменен федеральным законодателем, определившим пределы осуществления прав налогоплательщиками в статье 54.1 Налогового кодекса (введена Федеральным законом от 18.07.2017 № 163-ФЗ), по смыслу пункта 1 которой налогоплательщик отвечает за искажения сведений о фактах хозяйственной деятельности (совокупности таких фактов), в которых он участвовал.

Следовательно, как и ранее, в условиях действующего в настоящее время законодательного регулирования исключается возможность применения

налоговых вычетов НДС полностью или в соответствующей части в ситуациях, когда налогоплательщик участвовал в согласованных с иными лицами действиях, направленных на неправомерное уменьшение налоговой обязанности за счет искусственного наращивания стоимости товаров (работ, услуг) без формирования источника вычета (возмещения) налога, или во всяком случае, если ему было известно о действиях иных лиц, уклоняющихся от уплаты НДС в процессе обращения товаров (работ, услуг).

Нельзя согласиться с позицией общества, высказанной при рассмотрении дела в Верховном Суде Российской Федерации, относительно недопустимости возложения на него неблагоприятных последствий неуплаты НДС на предшествующих стадиях обращения товаров (работ, услуг), и мотивированной наличием у государства обязанности взыскания налога, прежде всего, с обществ «КЗУ» и «Энергостроительная компания», обладающих, по доводам налогоплательщика, правосубъектностью и экономической самостоятельностью.

Судебная коллегия Верховного Суда Российской Федерации находит такой подход необоснованным, поскольку его применение означало бы установление очередности в удовлетворении требований государства относительно уплаты налога среди лиц, причастных по сути к одному правонарушению, и позволяло бы некоторым из этих лиц продолжать извлекать выгоду из своего совместного с иными лицами противоправного поведения за счет казны.

В данном случае судами первой и апелляционной инстанций установлен «круговой» характер движения денежных средств, формально уплаченных налогоплательщиком за приобретение кормов и строительно-монтажных работ, но впоследствии возвращенных налогоплательщику под видом беспроцентных займов от вышеуказанных «технических» компаний. Такая совокупность обстоятельств в их взаимосвязи согласно пунктам 5 и 6 постановления Пленума № 53 может свидетельствовать о получении необоснованной налоговой выгоды обществом, поскольку означает, что выведенные из оборота

денежные средства заведомо для налогоплательщика не участвовали в оплате налогооблагаемых операций и в действительности не были направлены на приобретение товаров (работ, услуг), то есть фактически не выбывали из-под его контроля и, более того, по формальным основаниям вернулись в его распоряжение.

Ранее арбитражными судами также неоднократно подтверждалось, что в 2011-2014 годы общество и иные участники группы компаний «Здоровая ферма» искусственно наращивали стоимость приобретаемых ими товаров (работ, услуг) и незаконно возмещали из бюджета НДС с использованием для транзита денежных средств подконтрольных юридических лиц, не осуществлявших реальной экономической деятельности, среди которых отмечены, в том числе, вышеупомянутые общества «КомплексСтрой», «Промэнергопусконаладка», «Энергопромспецсервис», «Электротехническая компания» (дела №№ А76-23156/2016, А76-25687/2017 Арбитражного суда Челябинской области).

В частности, в рамках рассмотрения дела № А76-25687/2017 Арбитражного суда Челябинской области установлено, что «технические» компании, через которые перечислялись денежные средства, были подконтрольны налогоплательщику через ряд физических лиц (Цеплухов С.В., Ткачуков Д.Б.), намеренно зарегистрировавших данные юридические лица в целях искусственного завышения стоимости приобретаемых товаров и работ. В подтверждение этих обстоятельств налоговым органом представлены, в том числе документы, полученные из материалов уголовного дела, возбужденного по фактам незаконного возмещения НДС, а именно, протоколы допроса свидетелей, акты изъятия печатей и электронной переписки и др.

Упомянутые обстоятельства вопреки части 1 статьи 65 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации не были опровергнуты налогоплательщиком, которым, в частности, не дано разумное объяснение своему участию в «круговом» движении денежных средств с участием названных «технических» компаний.

Следовательно, в данном случае налоговая выгода в форме вычета (возмещения) НДС рассматривалась обществом в качестве самостоятельной неправомерной цели при том, что ее достижение было сопряжено с допущенными в предшествующих звеньях обращения товаров (работ, услуг) нарушениями при уплате НДС, организованными с участием самого налогоплательщика. В соответствии с пунктами 4 и 9 постановления Пленума № 53 это свидетельствует о необоснованности налоговой выгоды, полученной обществом при применении налоговых вычетов в соответствующей части.

Принимая во внимание изложенное, Судебная коллегия Верховного Суда Российской Федерации считает, что состоявшееся по делу постановление арбитражного суда кассационной инстанции подлежит отмене в обжалуемой части на основании части 1 статьи 291.11 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, как принятое при существенном нарушении норм материального и процессуального права, а решение суда первой инстанции и постановление суда апелляционной инстанции – подлежат 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 Арбитражного суда Уральского округа от 13.07.2020 по делу № А76-2493/2017 Арбитражного суда Челябинской области в части признания недействительным решения Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам по Челябинской области от 10.10.2016 № 3 о доначислении налога на добавленную стоимость, соответствующих сумм пени и штрафа по взаимоотношениям акционерного общества «Уралбройлер» с обществом с ограниченной ответственностью

«Комбикормовой завод «Уралбройлер» по приобретению зерна и с обществом с ограниченной ответственностью «Энергостроительная компания» по приобретению строительно-монтажных работ, отменить.

Решение Арбитражного суда Челябинской области от 28.11.2019 и постановление Восемнадцатого арбитражного апелляционного суда от 26.03.2020 по тому же делу в части указанных эпизодов доначислений оставить в силе.

В остальной части постановление Арбитражного суда Уральского округа от 13.07.2020 по данному делу оставить без изменения.

Председательствующий

Т.В. Завьялова

Судьи

А.Г. Першутов

Д.В. Тютин