

ВЕРХОВНЫЙ СУД РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

Дело № 305-ЭС21-18005

О П Р Е Д Е Л Е Н И Е

г. Москва

15 декабря 2021 года

Резолютивная часть определения объявлена 08 декабря 2021 года.

Полный текст определения изготовлен 15 декабря 2021 года.

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

председательствующего судьи Иваненко Ю.Г.,

судей Антоновой М.К., Тютин Д.В.

рассмотрела в открытом судебном заседании кассационную жалобу общества с ограниченной ответственностью «Спецхимпром» на решение Арбитражного суда города Москвы от 14.12.2020, постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 18.03.2021 и постановление Арбитражного суда Московского округа от 15.06.2021 по делу № А40-131167/2020

по заявлению общества с ограниченной ответственностью «Спецхимпром» о признании недействительными решения Инспекции Федеральной налоговой службы № 27 по городу Москве от 04.06.2019

№ 13/900 и решения Управления Федеральной налоговой службы по городу Москве от 27.04.2020 № 21-10/075568.

В заседании приняли участие представители:

от общества с ограниченной ответственностью «Спецхимпром» - Гейко П.П.;

от Инспекции Федеральной налоговой службы № 27 по городу Москве - Ванникова Е.В., Полозков Д.С., Талыбов И.Р., Труфанова Е.С.

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:

Инспекцией Федеральной налоговой службы № 27 по городу Москве (далее - инспекция, налоговый орган) проведена выездная налоговая проверка общества с ограниченной ответственностью «Спецхимпром» (далее - налогоплательщик, общество) 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 налоговым органом составлен акт от 29.10.2018 № 13/900 и вынесено решение от 04.06.2019 № 13/900 о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, которым налогоплательщику доначислены 38 916 788 рублей налога на прибыль организаций, 39 576 412 рублей налога на добавленную стоимость (далее - НДС), пени за неуплату налога на прибыль организаций и НДС в общей сумме 26 260 616 рублей, а также штрафы, предусмотренные пунктом 3 статьи 122 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – Налоговый кодекс), за неуплату налогов в размере 17 908 654 рублей, и уменьшен убыток по налогу на прибыль организаций за 2015 - 2016 годы на сумму 52 285 025 рублей.

Управление Федеральной налоговой службы по городу Москве (далее – управление) решением от 27.04.2020 № 21-10/075568 оставило без изменения решение инспекции, отказав в удовлетворении апелляционной жалобы общества.

Не согласившись с ненормативными правовыми актами инспекции и управления, общество обратилось в арбитражный суд с заявлением о признании их недействительными.

Решением Арбитражного суда города Москвы от 14.12.2020, оставленным без изменения постановлением Девятого арбитражного апелляционного суда от 18.03.2021, в удовлетворении заявленных требований отказано.

Арбитражный суд Московского округа постановлением от 15.06.2021 оставил состоявшиеся по делу судебные акты без изменения.

В кассационной жалобе, поданной в Верховный Суд Российской Федерации, общество, ссылаясь на существенное нарушение судами норм материального права, просит отменить принятые по делу судебные акты.

Определением судьи Верховного Суда Российской Федерации Антоновой М.К. от 16.11.2021 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 29114 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации законность обжалуемых судебных актов, Судебная коллегия Верховного Суда Российской Федерации приходит к выводу, что кассационная жалоба подлежит удовлетворению, а обжалуемые судебные акты - отмене по следующим основаниям.

Как установлено судами и подтверждается материалами дела, на основании договоров поставки, заключенных с обществами с ограниченной

ответственностью «Полифлок» и «ХимТрејдинг» (далее – общества «Полифлок» и «ХимТрејдинг»), в 2014 – 2016 годах налогоплательщик приобретал для использования в своей деятельности товар - эмульгатор, изготовленный акционерным обществом «НПП «Алтайспецпродукт» (далее - общество «НПП «Алтайспецпродукт»).

По результатам налоговой проверки инспекцией установлено, что общества «Полифлок» и «ХимТрејдинг» имели номинальных участников и руководителей, реальной финансово-хозяйственной деятельности не вели. Исчисленные обществами «Полифлок» и «ХимТрејдинг» суммы налогов к уплате незначительны по сравнению с оборотами данных организаций.

Стоимость эмульгатора, приобретенного налогоплательщиком у данных контрагентов, значительно выше стоимости реализации этой же продукции изготовителем. При этом часть денежных средств, перечисленных налогоплательщиком в адрес обществ «Полифлок» и «ХимТрејдинг», соответствующая реальной стоимости эмульгатора, в дальнейшем перечислялась со счетов данных организаций на счета изготовителя, другая часть денежных средств - выводилась на счета организаций с признаками «фирм - однодневок». Продукция по договорам, заключенным налогоплательщиком с обществами «Полифлок» и «ХимТрејдинг», вывозилась с территории изготовителя в г.Бийске без участия вышеназванных контрагентов силами самого налогоплательщика за его счет, а также за счет его покупателей.

На основании указанных обстоятельств налоговый орган пришел к выводу о том, что операции по поставке продукции (эмульгатора) в действительности не исполнялись обществами «Полифлок» и «ХимТрејдинг», а налогоплательщиком - получена необоснованная налоговая выгода за счет вычета расходов на приобретение продукции у данных контрагентов при исчислении налога на прибыль организаций, применения налоговых вычетов по НДС по операциям с ними.

Суды трех инстанций, отказывая в удовлетворении требований общества и соглашаясь с выводами налогового органа, руководствовались положениями

пунктов 1 и 2 статьи 54¹, статей 171, 252 Налогового кодекса и исходили из того, что при установленных в ходе налоговой проверки обстоятельствах действия налогоплательщика носили противоправный характер, поскольку были направлены на получение налоговой выгоды за счет совершения хозяйственных операций с организациями, не ведущими реальной экономической деятельности, не исполняющими в полном объеме обязанность по уплате налогов. Суды отклонили доводы общества о необходимости проведения «налоговой реконструкции» хозяйственных операций при применении статьи 54¹ Налогового кодекса, посчитав, что размер недоимки налоговым органом определен правильно.

Между тем судами не учтено следующее.

Исходя из положений пунктов 1 и 3 статьи 3 Налогового кодекса, противодействие злоупотреблениям в сфере налогообложения выступает одной из целей правового регулирования в данной сфере, реализация которой является необходимой для обеспечения всеобщности и равенства налогообложения, взимания налогов в соответствии с их экономическим основанием, исключения произвольного 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), при рассмотрении в арбитражном суде налогового спора налоговым органом могут быть представлены в суд доказательства необоснованного возникновения у налогоплательщика налоговой выгоды (пункт 2). Налоговая выгода может быть признана необоснованной, в частности, в случаях, если для целей налогообложения учтены операции не в соответствии с их действительным экономическим смыслом или учтены операции, не обусловленные разумными экономическими или иными причинами (целями делового характера) (пункт 3). Налоговая выгода не может быть признана обоснованной, если получена

налогоплательщиком вне связи с осуществлением реальной предпринимательской или иной экономической деятельности (пункт 4).

Данные подходы к оценке обоснованности налоговой выгоды в налоговых отношениях сохраняют свою актуальность после принятия Федерального закона от 18.07.2017 № 163-ФЗ, которым часть первая Налогового кодекса дополнена статьей 541, конкретизировавшей обстоятельства и условия, принимаемые во внимание при оценке допустимости поведения налогоплательщика в зависимости от: наличия искажения сведений о фактах хозяйственной жизни (пункт 1); основной цели совершения сделки (операции) (подпункт 1 пункта 2); исполнения обязательства по сделке надлежащим лицом (подпункт 2 пункта 2).

Таким образом, по общему правилу не допускается извлечение налоговой выгоды из потерь казны налогоплательщиками, использующими формальный документооборот с участием организаций, 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.

В то же время, как неоднократно указывалось в решениях Конституционного Суда Российской Федерации (постановления от 28.03.2000 № 5-П, от 17.03.2009 № 5-П, от 22.06.2009 № 10-П, определение от 27.02.2018 № 526-О и др.), налоговые органы не освобождаются от обязанности в рамках контрольных процедур принимать исчерпывающие меры, направленные на установление действительного размера налогового обязательства налогоплательщика, что исключало бы возможность вменения ему налога в размере большем, чем это установлено законом.

Контроль за полнотой и своевременностью уплаты налогов и сборов, включающий мероприятия по пресечению злоупотреблений налогоплательщиков, направленных на получение необоснованной налоговой выгоды, осуществляется налоговыми органами в рамках полномочий, предоставленных им федеральным законодателем. В частности, признание

налоговой выгоды необоснованной в случаях, если для целей налогообложения учтены операции не в соответствии с их действительным экономическим смыслом или учтены операции, не обусловленные разумными экономическими или иными причинами (целями делового характера), предполагает доначисление суммы налогов и сборов, подлежащих уплате в бюджет так, как если бы налогоплательщик не злоупотреблял правом, на основании соответствующих положений Налогового кодекса, регулирующих порядок исчисления и уплаты конкретного налога и сбора (определения от 26.03.2020 № 544-О, от 04.07.2017 № 1440-О).

На необходимость определения объема прав и обязанностей налогоплательщика, исходя из подлинного экономического содержания соответствующей операции, также указано в пункте 7 постановления Пленума № 53.

Применительно к операциям налогоплательщика, совершенным с использованием «технических» компаний это означает, что возможность применения «налоговой реконструкции», в том числе в условиях действия статьи 54¹ Налогового кодекса, определяется не формальными, а материальными условиями - установлением по результатам налоговой проверки, в том числе при содействии самого налогоплательщика, лица, которое фактически производило исполнение по сделке, таким образом, чтобы вывести реально совершенные хозяйственные операции из «теневого» (необлагаемого налогами) оборота и осуществить их полное налогообложение (определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации от 19.05.2021 № 309-ЭС20-23981).

Принимая во внимание изложенное, противодействие злоупотреблениям в сфере налогообложения не должно приводить к определению налоговой обязанности в относительно более высоком размере - превышающем потери казны от неуплаты налогов, возникшие на той или иной стадии обращения товаров (работ, услуг), приобретенных налогоплательщиком. Иное означало

бы применение санкции, что выходит за пределы мер, необходимых для обеспечения всеобщности и равенства налогообложения.

Если в цепочку поставки товаров включены «технические» компании, и в распоряжении налогового органа имеются сведения и доказательства, в том числе раскрытые налогоплательщиком - покупателем, позволяющие установить лицо, которое действовало в рамках легального хозяйственного оборота (осуществило фактическое исполнение по сделке с товаром и уплатило причитавшиеся при ее исполнении суммы налогов), то необоснованной налоговой выгодой покупателя может быть признана та часть расходов, учтенных при исчислении налога на прибыль организаций, и примененных им налоговых вычетов по НДС, которая приходится на наценку, добавленную «техническими» компаниями.

Аналогичный подход к разрешению споров о получении необоснованной налоговой выгоды за счет встраивания «технических» компаний в цепочку поставки товаров ранее был поддержан Судебной коллегией по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации в определениях от 27.09.2018 № 305-КГ18-7133, от 04.03.2015 № 302-КГ14-3432 и сохраняет свою актуальность, поскольку в силу пункта 3 статьи 54¹ Налогового кодекса 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.

По настоящему делу инспекцией с учетом представленных налогоплательщиком документов установлено, что в действительности приобретенная налогоплательщиком продукция (эмульгатор) поставлялась напрямую ее изготовителем - обществом «НПП «Алтайспецпродукт».

В распоряжении налогового органа имелись сведения о том, что по сделкам с обществом «Полифлок» налогоплательщиком приобретен эмульгатор на сумму 264 406 150 рублей, в том числе НДС – 40 333 142 рубля,

а по сделкам с обществом «ХимТрейдинг» - на сумму 26 899 221 рубль, в том числе НДС – 4 103 271 рубль. За поставленный налогоплательщику эмульгатор общества «Полифлок» и «ХимТрейдинг» перечислили изготовителю продукции денежные средства в размере 115 019 317 рублей и 14 267 810 рублей соответственно.

Таким образом, налоговый орган располагал сведениями и документами, которые позволяли установить лицо, осуществившее фактическое исполнение по сделкам (общество «НПП «Алтайспецпродукт») в рамках легального хозяйственного оборота, уплатившее налоги при поставке товара (эмульгатора) налогоплательщику в соответствующем размере. Однако при определении размера недоимки по налогу на прибыль организаций и НДС эти сведения налоговым органом фактически во внимание не приняты, что могло привести к произвольному завышению сумм налогов, пени и штрафов, начисленных по результатам проверки.

В нарушение положений статьи 9, части 2 статьи 65, статьи 71 и части 1 статьи 198 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации вышеуказанные доводы общества не получили оценки со стороны судов первой и апелляционной инстанций, хотя они имели значение для правильного разрешения настоящего спора, связанного с определением действительного размера налоговой обязанности общества. Арбитражный суд кассационной инстанции вопреки требованиям статьи 286 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации не устранил допущенные судами нарушения.

Принимая во внимание изложенное, Судебная коллегия Верховного Суда Российской Федерации считает, что обжалуемые судебные акты подлежат отмене на основании части 1 статьи 291¹¹ Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, как принятые с существенным нарушением норм материального и процессуального права, а дело направлению в суд первой инстанции на новое рассмотрение.

При новом рассмотрении дела судам следует учесть изложенную в настоящем определении правовую позицию, дать оценку доводам

налогоплательщика и возражениям налогового органа относительно правильности определения доначисленных сумм налога на прибыль организаций и НДС, пени и штрафа, принять законные и обоснованные судебные акты.

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

определила:

решение Арбитражного суда города Москвы от 14.12.2020, постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 18.03.2021 и постановление Арбитражного суда Московского округа от 15.06.2021 по делу № А40-131167/2020 отменить.

Дело направить на новое рассмотрение в Арбитражный суд города Москвы.

Председательствующий судья

Ю.Г.Иваненко

Судья

М.К.Антонова

Судья

Д.В.Тютин