



## ВЫСШИЙ АРБИТРАЖНЫЙ СУД РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

---

### ПОСТАНОВЛЕНИЕ Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации

№ 2635/09

Москва

30 июня 2009 г.

Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в составе:

председательствующего – Председателя Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации Иванова А.А.;

членов Президиума: Валявиной Е.Ю., Витрянского В.В., Вышняк Н.Г., Завьяловой Т.В., Иванниковой Н.П., Исайчева В.Н., Козловой О.А., Никифорова С.Б., Першутова А.Г., Сарбаша С.В., Слесарева В.Л., Тумаркина В.М. –

рассмотрел заявление общества с ограниченной ответственностью «КапиталИнвест» о пересмотре в порядке надзора решения Арбитражного суда Тульской области от 18.06.2008 по делу № А68-8565/07-362/11, постановления Двадцатого арбитражного апелляционного суда от 11.08.2008 и постановления Федерального арбитражного суда Центрального округа от 19.11.2008 по тому же делу.

В заседании приняли участие представители:

от заявителя – общества с ограниченной ответственностью «КапиталИнвест» – Спиричев М.Р.;

от Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 9 по Тульской области – Белишев А.Е., Беляева Н.В., Квасова Е.И., Николаева В.В., Овчар О.В.;

от закрытого акционерного общества «Техник-Телепорт» (третьего лица) – Ерохина М.Ю.

Заслушав и обсудив доклад судьи Тумаркина В.М., а также объяснения представителей участвующих в деле лиц, Президиум установил следующее.

Общество с ограниченной ответственностью «КапиталИнвест» (далее – общество «КапиталИнвест», общество) обратилось в Арбитражный суд Тульской области с заявлением о признании недействительным решения Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 9 по Тульской области (далее – инспекция) от 19.09.2007 № 27/229 «О привлечении налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения» (далее – решение от 19.09.2007 № 27/229), которым общество «КапиталИнвест» привлечено к налоговой ответственности, предусмотренной пунктом 1 статьи 122 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – Кодекс), в виде взыскания 16 785 рублей 80 копеек штрафа за неполную уплату налога на добавленную стоимость, ему доначислено 83 929 рублей этого налога, начислено на указанную сумму недоимки 16 636 рублей 91 копейка пеней и предложено возратить 15 940 678 рублей возмещенного налога на добавленную стоимость.

К участию в деле в качестве третьих лиц, не заявляющих самостоятельных требований относительно предмета спора, привлечены общество с ограниченной ответственностью «Домком» (далее – общество «Домком»), открытое акционерное общество «Московская товарная транспортно-экспедиционная станция «Мострансэкспедиция» (далее – общество «Мострансэкспедиция»), общество с ограниченной ответственностью «СкладСтройСервис» (далее – общество «СкладСтройСервис»), закрытое акционерное общество «Техник-Телепорт» (далее – общество «Техник-Телепорт»), общество с ограниченной ответственностью «Люгертрейд», общество с ограниченной ответственностью «СтройМонолит», общество с ограниченной ответственностью «Унипром».

Решением Арбитражного суда Тульской области от 18.06.2008 требования общества «КапиталИнвест» удовлетворены частично: решение инспекции от 19.09.2007 № 27/229 признано недействительным в части доначисления 83 929 рублей налога на добавленную стоимость; в удовлетворении остальной части требований отказано.

Постановлением Двадцатого арбитражного апелляционного суда от 11.08.2008 решение суда первой инстанции оставлено без изменения.

Федеральный арбитражный суд Центрального округа постановлением от 19.11.2008 решение суда первой инстанции и постановление суда апелляционной инстанции оставил без изменения.

В заявлении, поданном в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации, о пересмотре в порядке надзора названных судебных актов общество «КапиталИнвест» просит их отменить как нарушающие единообразие в толковании и применении арбитражными судами положений главы 21 Кодекса и постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными

судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» (далее – постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 12.10.2006 № 53).

В отзывах на заявление инспекция просит оставить упомянутые судебные акты без изменения как соответствующие законодательству, общества «Мострансэкспедиция», «СкладСтройСервис», «Техник-Телепорт» – отменить их и признать решение инспекции недействительным полностью.

Проверив обоснованность доводов, изложенных в заявлении, отзывах на него и выступлениях присутствующих в заседании представителей лиц, участвующих в деле, Президиум считает, что оспариваемые судебные акты подлежат частичной отмене с принятием в отмененной части нового судебного акта об удовлетворении требований общества «КапиталИнвест» по следующим основаниям.

Инспекцией по результатам выездной налоговой проверки общества «КапиталИнвест» за период с 09.11.2005 по 31.08.2006 выявлены обстоятельства, совокупность которых привела ее к выводу о намерении общества получить необоснованную налоговую выгоду в виде налогового вычета по налогу на добавленную стоимость, заявленного в декларации по налогу на добавленную стоимость за январь 2006 года, и возмещения из федерального бюджета суммы превышения налоговых вычетов по данному налогу над суммой налога, исчисленной по операциям, признаваемым объектом обложения этим налогом.

По мнению инспекции, общество «КапиталИнвест» не понесло реальных расходов, связанных с приобретением здания, так как расчеты за него с продавцом произведены за счет денежных средств, внесенных в уставный капитал общества «КапиталИнвест» его участником – обществом с ограниченной ответственностью «Новопак» (далее – общество

«Новопак»), полученных последним в результате групповой согласованности действий различных хозяйствующих субъектов.

Суды согласились с доводами инспекции и пришли к выводу о том, что стоимость здания оплачена обществом «КапиталИнвест» за счет заемных средств, полученных обществом «Новопак» по вексельной схеме. В действиях общества «КапиталИнвест», его контрагента (общества «СкладСтройСервис») и иных организаций (участников сделок с векселями) суды усмотрели цель получения обществом «КапиталИнвест» необоснованной налоговой выгоды, в связи с чем заявленное им в налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость за январь 2006 года право на налоговый вычет подлежит оценке с учетом постановления Конституционного Суда Российской Федерации от 20.02.2001 № 3-П и определения названного суда от 08.04.2004 № 169-О, согласно которым для признания сумм налога на добавленную стоимость фактически уплаченными поставщику в целях принятия их к вычету при исчислении итоговой суммы этого налога, подлежащей уплате в бюджет, требуется установление не только факта осуществления налогоплательщиком расходов на оплату начисленных ему поставщиком сумм налога на добавленную стоимость, но и характера произведенных налогоплательщиком затрат, а именно являются ли расходы на оплату начисленных ему сумм налога реальными затратами налогоплательщика, произведенными за счет собственного имущества или за счет собственных денежных средств, а также постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 12.10.2006 № 53.

Как установлено судами и следует из обстоятельств дела, в основу решения инспекции от 19.09.2007 № 27/229 положены показатели, содержащиеся в упомянутой налоговой декларации, в которой общество «КапиталИнвест» в числе налоговых вычетов указало 15 940 678 рублей налога на добавленную стоимость, уплаченных им обществу

«СкладСтройСервис» на основании договора от 07.12.2005 № 01/33-2005 купли-продажи недвижимости – здания, расположенного по адресу: Москва, ул. Лобненская, д. 18, стр. № 2 (далее – здание).

Стоимость здания оплачена обществом «КапиталИнвест» из денежных средств, поступивших от его участника – общества «Новопак» – в виде дополнительного взноса в уставный капитал, увеличенный согласно решению внеочередного собрания участников общества «КапиталИнвест» (протокол от 05.12.2005 № 2).

Нормы, регулирующие систему обложения налогом на добавленную стоимость, включая налоговые вычеты и порядок их применения, установлены главой 21 Кодекса.

В силу пункта 2 статьи 171 Кодекса вычетам подлежат суммы налога на добавленную стоимость, предъявленные налогоплательщику и уплаченные им при приобретении на территории Российской Федерации товаров, предназначенных для осуществления операций, признаваемых объектами налогообложения. Указанные вычеты производятся на основании счетов-фактур, выставленных продавцами, и документов, подтверждающих фактическую уплату им сумм налога, после принятия налогоплательщиком на учет названных товаров (пункт 1 статьи 172 Кодекса).

В материалах дела имеются доказательства приобретения обществом «КапиталИнвест» здания в целях передачи его помещений в качестве складских в аренду: счет-фактура от 28.12.2005 № 0000082 продавца здания – общества «СкладСтройСервис», платежное поручение от 13.12.2005 № 2 об уплате обществом «КапиталИнвест» обществу «СкладСтройСервис» 104 500 000 рублей (в том числе 15 940 677 рублей 97 копеек налога на добавленную стоимость) по договору купли-продажи от 07.12.2005 № 01/33-2005, свидетельство о государственной регистрации 27.01.2006 права собственности общества «КапиталИнвест» на здание в

Едином государственном реестре прав на недвижимое имущество и сделок с ним, дополнительное соглашение от 28.12.2005 № 1 к договору аренды нежилого помещения от 01.11.2005 № 121/11-05 о передаче помещений здания обществу «Домком» в аренду.

Таким образом, условия для применения налоговых вычетов, определенные статьями 171 и 172 Кодекса, обществом «КапиталИнвест» соблюдены.

Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 12.10.2006 № 53 принято в целях установления единообразной судебной практики в делах с признаками уклонения от налогообложения или минимизации налоговой обязанности.

Применяя названное постановление к обстоятельствам по настоящему делу, суды должны были оценить достоверность представленных инспекцией и обществом «КапиталИнвест» доказательств на предмет их влияния во взаимной связи и совокупности на решение вопроса об обоснованности принятого инспекцией решения от 19.09.2007 № 27/229.

Упомянутые обстоятельства касаются как сведений, полученных инспекцией в результате проведения мероприятий налогового контроля, об уменьшении обществом «КапиталИнвест» размера налоговой обязанности путем совершения действий, не обусловленных разумными экономическими причинами или целями делового характера, так и доводов общества «КапиталИнвест» об объективной связи понесенных им расходов по приобретению здания с последующим использованием указанного имущества в предпринимательских целях, которая в силу главы 21 Кодекса должна учитываться при применении налоговых вычетов.

Наличие или отсутствие разумных экономических или иных причин (деловой цели) в действиях налогоплательщика устанавливается судом с учетом оценки обстоятельств о намерениях налогоплательщика получить экономический эффект в результате реальной предпринимательской или иной экономической деятельности.

Суды отказывают налогоплательщику в признании обоснованности получения налоговой выгоды, если в ходе судебного разбирательства по делу установлено, что главной целью, преследуемой им (в данном случае – обществом «КапиталИнвест»), являлось возмещение налога на добавленную стоимость в отсутствие намерения осуществлять указанную деятельность.

Ввиду косвенного характера налога на добавленную стоимость неуплата участниками сделок, связанных с куплей-продажей здания, данного налога в бюджет является признаком, который также мог привести суды к выводу о наличии у общества «КапиталИнвест» цели уклонения от налогообложения и необоснованного возмещения названного налога из бюджета в результате согласованных действий хозяйствующих субъектов.

Упомянутое уклонение требует подтверждения доказательствами, касающимися наличия согласованных, в том числе с обществом «КапиталИнвест», действий предыдущих собственников здания (обществ «Мострансэкспедиция» и «СкладСтройСервис»), связанных с последовательной продажей здания за непродолжительный период времени, достоверностью отражения в налоговой отчетности указанными собственниками здания операций с этим имуществом, неуплатой налога на добавленную стоимость в бюджет контрагентом общества по сделке купли-продажи здания.

В этом случае в силу пункта 10 постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 12.10.2006 № 53 налоговая



выгода могла быть признана судом необоснованной, если доказано, что общество «КапиталИнвест» действовало без должной осмотрительности и осторожности и ему должно было быть известно о налоговых правонарушениях, допущенных обществом «СкладСтройСервис» при приобретении или продаже здания, в частности в силу отношений взаимозависимости или аффилированности общества с продавцом здания или обществом «Мострансэкспедиция».

В соответствии с частью 1 статьи 65 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации обязанность доказывания этих обстоятельств возлагается на инспекцию.

В данном случае денежные средства в размере 104 979 501 рубля, поступившие обществу «КапиталИнвест» в виде дополнительного вклада в уставный капитал от общества «Новопак», являются собственными средствами первого, использованы им для приобретения здания в целях осуществления предпринимательской деятельности, связанной со сдачей в аренду складских помещений, то есть для совершения обществом операций, признаваемых объектом обложения налогом на добавленную стоимость. Полученные от указанной деятельности доходы общество «КапиталИнвест» отражало в декларациях по налогу на добавленную стоимость и налогу на прибыль, что подтверждается решением инспекции от 19.09.2007 № 27/229.

Названные обстоятельства подтверждают доводы общества «КапиталИнвест» о намерении получить экономический эффект в результате осуществления реальной предпринимательской деятельности и указывают на действительную цель сделки по приобретению здания. Доказательств, опровергающих доводы общества, инспекцией не представлено.

Поэтому к правоотношениям, связанным с приобретением обществом «КапиталИнвест» здания, подлежит применению пункт 9 постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 12.10.2006 № 53, согласно которому обоснованность получения налоговой выгоды не может быть поставлена в зависимость от источника привлечения средств (использование заемных средств, эмиссия ценных бумаг, увеличение уставного капитала и т.п.).

Следовательно, использование обществом «КапиталИнвест» в расчетах за здание денежных средств, поступивших в его уставный капитал в виде дополнительного вклада, не препятствует применению налоговых вычетов по налогу на добавленную стоимость, поскольку указанные затраты являются реальными, то есть произведенными за счет собственных денежных средств.

Праву налогоплательщика (покупателя) на возмещение из бюджета сумм налога на добавленную стоимость корреспондирует обязанность налогоплательщика (продавца) по уплате названного налога в бюджет в денежной форме.

В материалах дела имеется декларация по налогу на добавленную стоимость общества «СкладСтройСервис» за декабрь 2005 года, в котором осуществлена реализация здания обществу «КапиталИнвест». В этой декларации отражен исчисленный налог на добавленную стоимость в сумме 16 398 561 рубля с налоговой базы 91 103 116 рублей.

Следовательно, заявленным обществом «КапиталИнвест» в налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость за январь 2006 года налоговым вычетам корреспондирует уплаченный обществом «СкладСтройСервис» налог на добавленную стоимость, определенный им в соответствии с правилами, предусмотренными главой 21 Кодекса.

При установлении данных обстоятельств выяснение источников происхождения денежных средств у общества «Новопак», разместившего собственные векселя в целях привлечения денежных средств для внесения их в уставный капитал общества «КапиталИнвест», и у других лиц по иным сделкам с векселями и займом не имело правового значения для разрешения спора по настоящему делу, поскольку из представленных инспекцией сведений следует, что векселя не участвовали в расчетах по операциям, признаваемым объектом обложения налогом на добавленную стоимость, общество «КапиталИнвест» не являлось лицом, обязанным по векселям его участника – общества «Новопак».

Выявленная инспекцией зависимость обществ «Домком», «Мострансэкспедиция», «СкладСтройСервис» и открытого акционерного общества «Коммерческий банк «АПР-Банк» (далее – банк) могла привести суды лишь к выводу о том, что для целей налогообложения отношения между этими обществами оказали влияние на условия или экономические результаты их деятельности, которые касаются продажи здания обществом «Мострансэкспедиция» обществу «СкладСтройСервис», аренды помещений здания обществом «Домком» и кредита, предоставленного банком обществу «Домком».

Однако инспекцией и судами не было установлено зависимости названных обществ с обществом «КапиталИнвест», определенной статьей 20 Кодекса, при наличии которой и с учетом иных обстоятельств по делу возможен вывод о том, что участники сделок купли-продажи здания преследовали цель получения обществом необоснованной налоговой выгоды в виде возмещения из бюджета налога на добавленную стоимость.

Отсутствие общества «Новопак» по указанному в учредительных документах адресу на момент проведения инспекцией выездной налоговой

проверки не порочит сделки с его участием. В материалах дела имеется информация о государственной регистрации общества «Новопак», его участии в предпринимательской деятельности и во взаимоотношениях с налоговыми органами в 2005 и 2006 годах. Отношения общества «Новопак» с обществом «КапиталИнвест» закончились в январе 2007 года в связи с передачей первым своей доли в уставном капитале общества «КапиталИнвест» обществу «Техник-Телепорт».

Сопоставление судами выручки общества «КапиталИнвест» от арендной платы с его затратами на приобретение здания является некорректным, так как упомянутые затраты носят единовременный характер, доходы же от аренды являются постоянными, рассчитанными на длительный срок.

Приведенные судами в подтверждение получения обществом «КапиталИнвест» необоснованной налоговой выгоды доводы об установлении им арендной платы, которая ниже существующей на рынке города Москвы, имеют иные последствия, не влияющие на налоговые вычеты по налогу на добавленную стоимость.

В таких случаях применяются положения статьи 40 и пункта 1 статьи 154 Кодекса.

В настоящем же случае выявленные инспекцией факты отклонения арендной платы, полученной обществом «КапиталИнвест» в 2006 году, от рыночной не были квалифицированы ею в качестве нарушения законодательства о налогах и сборах и не привели к доначислению налогов, несмотря на изготовленное по заказу инспекции экспертное заключение закрытого акционерного общества «Фирма «Оценщик» от 05.06.2007 № 500.

Доводы судов о наличии вексельных схем и иных установленных по настоящему делу обстоятельств, обладающих признаками, внешне схожими с перечисленными в постановлении Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 12.10.2006 № 53, не свидетельствуют о групповых согласованных действиях различных хозяйствующих субъектов, направленных исключительно на возмещение обществом «КапиталИнвест» налога на добавленную стоимость из бюджета, в отсутствие намерения осуществлять реальную предпринимательскую и иную экономическую деятельность.

Таким образом, общество «КапиталИнвест» понесло реальные затраты по возмездной сделке в целях систематического получения прибыли от пользования имуществом (зданием) и было вправе в налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость за январь 2006 года указать суммы уплаченного продавцу налога. Установленные судами на основании сведений о приобретении обществом «КапиталИнвест» здания и источнике происхождения у общества «Новопак» денежных средств обстоятельства не могли быть квалифицированы в качестве достоверных доказательств получения обществом «КапиталИнвест» необоснованной налоговой выгоды в нарушение положений главы 21 Кодекса.

Возмещение налога на добавленную стоимость в форме возврата денежных средств и зачета по этому налогу в сумме 15 856 749 рублей, произведенное на основании решений инспекции от 01.06.2006 № 6590, от 10.07.2006 № 7417, от 01.08.2006 № 3881 и № 7685, является лишь предусмотренным пунктом 2 статьи 173 и статьей 176 Кодекса следствием отражения обществом «КапиталИнвест» в упомянутой налоговой декларации соответствующих операций.

При названных обстоятельствах оспариваемые судебные акты нарушают единообразие в толковании и применении арбитражными

судами норм права, поэтому согласно пункту 1 статьи 304 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации подлежат отмене в части.

Учитывая изложенное и руководствуясь статьей 303, пунктом 3 части 1 статьи 305, статьей 306 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации

ПОСТАНОВИЛ:

решение Арбитражного суда Тульской области от 18.06.2008 по делу № А68-8565/07-362/11, постановление Двадцатого арбитражного апелляционного суда от 11.08.2008 и постановление Федерального арбитражного суда Центрального округа от 19.11.2008 по тому же делу в части отказа обществу с ограниченной ответственностью «КапиталИнвест» в признании недействительным решения Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 9 по Тульской области от 19.09.2007 № 27/229 «О привлечении налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения» отменить.

В отмененной части заявление общества с ограниченной ответственностью «КапиталИнвест» удовлетворить.

Признать указанное решение Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 9 по Тульской области в данной части недействительным.

В остальной части названные судебные акты оставить без изменения.

Председательствующий

А.А.Иванов