

ВЕРХОВНЫЙ СУД РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

№ 306-ЭС23-24623

О П Р Е Д Е Л Е Н И Е

г. Москва

Дело № А12-19911/2022

Резолютивная часть определения объявлена 03.04.2024

Полный текст определения изготовлен 05.04.2024

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

председательствующего судьи Завьяловой Т.В.,

судей Першутова А.Г., Тютин Д.В.

рассмотрела в открытом судебном заседании дело по кассационной жалобе Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 1 по Волгоградской области на постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 24.08.2023 по делу № А12-19911/2022 Арбитражного суда Волгоградской области

по заявлению общества с ограниченной ответственностью «ОВК-Строй» к Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 1 по Волгоградской области о признании незаконным решения Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 4 по Волгоградской области о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения от 30.03.2022 № 09-17/1/1004 в части доначисления налога на добавленную стоимость и налога на прибыль организаций, а также соответствующих сумм пеней и штрафов,

при участии в деле в качестве третьего лица, не заявляющего самостоятельных требований относительно предмета спора, общества с ограниченной ответственностью «Стройторг-Плюс».

В судебном заседании приняли участие представители:

от Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 1 по Волгоградской области – Ванюков Р.В., Шагинян Н.А.;

от общества с ограниченной ответственностью «ОВК-Строй» – Фурдыло Д.А.

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

установила:

общество с ограниченной ответственностью «ОВК-Строй» (далее – общество «ОВК-Строй», общество, налогоплательщик) обратилось в Арбитражный суд Волгоградской области с заявлением о признании незаконным решения Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 4 по Волгоградской области (правопреемник Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 1 по Волгоградской области; далее – МИ ФНС России № 4 по Волгоградской области, инспекция, налоговый орган) от 30.03.2022 № 09-17/1/1004 о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения в части доначисления налога на добавленную стоимость, налога на прибыль организаций, а также соответствующих сумм пеней и штрафов.

Решением Арбитражного суда Волгоградской области от 26.12.2022 в удовлетворении заявленного обществом требования отказано.

Постановлением Двенадцатого арбитражного апелляционного суда от 12.04.2023 решение суда первой инстанции оставлено без изменения.

Арбитражный суд Поволжского округа постановлением от 24.08.2023 принятые по делу судебные акты в части отказа в удовлетворении заявленного требования по эпизоду, связанному с доначислением НДС и налога на прибыль организаций, а также начислением соответствующих пеней и штрафов по взаимоотношениям налогоплательщика с обществом с ограниченной ответственностью «Стройторг–Плюс» (далее – общество «Стройторг-Плюс»), отменил, заявление общества в указанной части удовлетворил.

В жалобе, направленной в Верховный Суд Российской Федерации, Межрайонная инспекция Федеральной налоговой службы № 1 по Волгоградской области (далее – МИ ФНС России № 1 по Волгоградской области) просит об отмене состоявшегося по делу постановления суда округа в части удовлетворения заявленного обществом требования, ссылаясь на допущенные названным судом существенные нарушения норм материального и процессуального права.

Определением судьи Верховного Суда Российской Федерации Завьяловой Т.В. от 13.02.2024 указанная жалоба вместе с делом передана для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации.

Изучив материалы дела, проверив в соответствии с положениями статьи 291¹⁴ Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации законность обжалуемого судебного акта в пределах доводов, изложенных в кассационной жалобе, заслушав представителей лиц, участвующих в деле, Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации находит жалобу МИ ФНС России № 1 по Волгоградской области подлежащей удовлетворению, а состоявшееся по делу постановление суда кассационной инстанции – отмене по следующим основаниям.

Как следует из материалов дела и установлено судами, по результатам выездной налоговой проверки общества по вопросу правильности исчисления и уплаты налогов, сборов и страховых взносов за период с 01.01.2018 по 31.12.2020 МИ ФНС России № 4 по Волгоградской области составлен акт

от 03.02.2022 № 09-17/1/4379 и вынесено решение от 30.03.2022 № 09-17/1/1004 о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, в соответствии с которым налогоплательщик привлечен к ответственности, предусмотренной статьями 122, 126 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – Налоговый кодекс) в виде штрафа в размере 6 737 044 рублей, ему предложено уплатить недоимку по налогам в размере 17 758 532 рублей и пени в сумме 4 278 840 рублей 26 копеек.

Основанием для доначисления соответствующих сумм налогов, пеней и налоговых санкций послужил вывод инспекции о неправомерном включении обществом в состав налоговых вычетов по НДС и в расходы, учитываемые при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций, стоимости товарно-материальных ценностей, а также выполненных работ и оказанных услуг по документам, оформленным от имени контрагентов – обществ с ограниченной ответственностью «Торгсервис», «Форсити», «Сигма», «Ивена», «Вита», «Ситистройторг», «Квадро», «Кооператор», «Стройторг–Плюс», «Торговая компания Цоколь».

Решением Управления Федеральной налоговой службы по Волгоградской области от 13.05.2022 № 680 жалоба налогоплательщика на решение инспекции в части доначисления НДС и налога на прибыль организаций, пеней и штрафов оставлена без удовлетворения.

Несогласие общества с названным решением послужило основанием для обращения в арбитражный суд с настоящим требованием.

Отказывая в удовлетворении заявления общества, суды первой и апелляционной инстанций руководствовались положениями статей 54.1, 146, 172, 252 Налогового кодекса и согласились с выводом налогового органа о том, что совокупность установленных в ходе налоговой проверки обстоятельств и представленных доказательств свидетельствует о создании налогоплательщиком формального документооборота с контрагентами, которые не обладали достаточными материальными ресурсами для исполнения обязательств по заключенным с обществом договорам.

В частности, при проведении мероприятий налогового контроля инспекцией установлено, что проверяемый налогоплательщик в рассматриваемом периоде осуществлял строительные работы для общества с ограниченной ответственностью «Волгоградская агропромышленная компания», для исполнения которых привлек в качестве субподрядчика общество с ограниченной ответственностью «Стройторг–Плюс» (далее – общество «Стройторг–Плюс», контрагент), заключив с последним договор от 16.07.2020 № 1/07-2020 на проведение проектно-изыскательных, строительно-монтажных работ, связанных со строительством сооружения овощехранилища № 4 в границах земельного участка, расположенного по адресу: Волгоградская область, Городищенский район, р.п. Городище, ул. Фрунзе 1В.

Рассматривая указанный эпизод, суды первой и апелляционной инстанций установили факт фиктивного документооборота, в частности, отсутствие у контрагента квалифицированного персонала, материалов, инвентаря и оборудования, необходимых для выполнения строительно-монтажных работ, отсутствие документов первичного учета, подтверждающих факт выполнения работ данным контрагентом; отсутствие представителей контрагента на объекте для проведения работ. Вместе с тем проверяемый инспекцией налогоплательщик обладал необходимыми ресурсами для самостоятельного выполнения спорных работ.

Суды учли, что инспекцией не установлены организации, предоставившие в аренду обществу «Стройторг–Плюс» необходимую спецтехнику, транспорт; также отсутствовали доказательства осуществления платежей в адрес указанной организации. Кроме того, согласно единому реестру СРО общество «Стройторг–Плюс» не являлось членом данной организации, уполномоченным на осуществление указанных видов деятельности.

Отменяя принятые по делу судебные акты по названному эпизоду, суд кассационной инстанции исходил из того, что реальность хозяйственных

операций с обществом «Стройторг–Плюс», вопреки произведенной судами первой и апелляционной инстанций оценке, установлена в рамках дела № А12-3558/2021, при рассмотрении которого Арбитражный суд Волгоградской области по иску о взыскании с общества «ОВК–Строй» задолженности за выполненные работы по договору субподряда, дал соответствующую правовую оценку взаимоотношениям сторон по договору от 16.07.2020 № 1/07-2020 и признал реальность выполненных обществом «Стройторг–Плюс» работ на указанную в соответствующих актах приемки сумму, удовлетворив заявленное исковое требование.

Учитывая, что данные юридические лица являлись контрагентами по договору, оцениваемому при проведении выездной налоговой проверки, суд округа, сославшись на положения части 2 статьи 69 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации (далее – АПК РФ), пришел к выводу об отсутствии у инспекции доказательств получения обществом необоснованной налоговой выгоды по взаимоотношениям с обществом «Стройторг–Плюс».

При этом судом кассационной инстанции не было учтено следующее.

На основании пунктов 1 и 3 статьи 3 Налогового кодекса каждое лицо должно уплачивать законно установленные налоги и сборы. Законодательство о налогах и сборах основывается на признании всеобщности и равенства налогообложения. Налоги и сборы должны иметь экономическое основание и не могут быть произвольными.

Конституционный Суд Российской Федерации при оценке соответствующих положений Налогового кодекса неоднократно отмечал в своих решениях, что законодательная дискреция в области налогообложения обусловлена его связью с экономически значимой деятельностью налогоплательщика, а потому и нормы налогового законодательства, определяя основания, порядок и условия налоговых изъятий в бюджет, находятся в объективной взаимосвязи с нормами гражданского законодательства, которое

также составляет предмет ведения Российской Федерации (постановления от 14.07.2003, от 01.07.2015 № 19-П, от 21.12.2018 № 47-П и др.).

При этом оценка правомерности действий налогоплательщика предполагает оценку заключенных им сделок, которые должны не только формально соответствовать законодательству, но и быть реальными, и не вступать в противоречие с общим запретом недобросовестного осуществления налогоплательщиком своих прав.

Данный вывод следует из положений пункта 1 статьи 54¹ Налогового кодекса, согласно которому не допускается уменьшение налогоплательщиком налоговой базы и (или) суммы подлежащего уплате налога в результате искажения сведений о фактах хозяйственной жизни (совокупности таких фактов), об объектах налогообложения, подлежащих отражению в налоговом и (или) бухгалтерском учете либо налоговой отчетности налогоплательщика.

Как указано в пунктах 3 и 7 постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды», 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). Если суд на основании оценки представленных налоговым органом и налогоплательщиком доказательств придет к выводу о том, что налогоплательщик для целей налогообложения учел операции не в соответствии с их действительным экономическим смыслом, суд определяет объем прав и обязанностей налогоплательщика, исходя из подлинного экономического содержания соответствующей операции.

Аналогичные по сути разъяснения относительно оценки налоговых последствий финансово-хозяйственных операций даны в пункте 77 постановления Пленума Верховного Суда Российской Федерации от 23.06.2015

№ 25 «О применении судами некоторых положений раздела I части первой Гражданского кодекса Российской Федерации».

С учетом изложенного следует признать ошибочным вывод суда кассационной инстанции о том, что результат рассмотрения гражданско-правового спора сам по себе, без исследования и оценки доказательств в рамках налогового спора, имеет преюдициальное значение при разрешении вопроса о фактах, связанных с оценкой действий налогоплательщика при уплате налогов. Вопреки выводу суда округа решение по гражданско-правовому спору имеет иной предмет, основание иска, и не учитывает налоговые последствия финансово-хозяйственных операций применительно к требованиям налогового законодательства.

При рассмотрении настоящего спора общество в обоснование своей позиции ссылалось на состоявшиеся по делу № А12-35558/2021 судебные акты по спору налогоплательщика с обществом «Стройторг–Плюс» и доказательства, подтверждающие, по мнению налогоплательщика, реальность рассматриваемой сделки.

Судами первой и апелляционной инстанций данные доводы налогоплательщика и представленные им доказательства были оценены по правилам статей 65 АПК РФ и признаны необоснованными, поскольку они опровергались иными доказательствами, включая не только первичные бухгалтерские и учетные документы проверяемого общества, но и свидетельские показания и материалы встречных проверок его контрагентов, положенные в основу оспариваемого решения налогового органа.

Между тем, реализуя полномочия арбитражного суда кассационной инстанции по проверке законности решений, постановлений, принятых арбитражными судами первой и апелляционной инстанций, на основании положений статей 286-288 АПК РФ, суд округа признал указанные выше выводы судов не соответствующими фактическим обстоятельствам дела, установленным судами первой и апелляционной инстанций, и имеющимся в деле доказательствам. По существу, ограничившись только ссылкой на

положения статьи 69 АПК РФ, суд кассационной инстанции дал иную оценку фактическим обстоятельствам дела, основываясь на выводах суда по делу № А12-35558/2021.

Согласно разъяснениям, содержащимся в пункте 32 постановления Пленума Верховного Суда Российской Федерации от 30.06.2020 № 13 «О применении Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации при рассмотрении дел в арбитражном суде кассационной инстанции», при проверке соответствия выводов арбитражных судов первой и апелляционной инстанций о применении нормы права установленным ими по делу обстоятельствам и имеющимся в деле доказательствам (часть 3 статьи 286 АПК РФ) необходимо исходить из того, что суд кассационной инстанции не вправе устанавливать или считать доказанными обстоятельства, которые не были установлены в решении или постановлении либо были отвергнуты судом первой или апелляционной инстанции (часть 2 статьи 287 АПК РФ).

С учетом того, что наличие или отсутствие обстоятельств, имеющих значение для правильного рассмотрения дела, устанавливается судом на основании доказательств по делу (часть 1 статьи 64 Кодекса), переоценка судом кассационной инстанции доказательств по делу, то есть иные по сравнению со сделанными судами первой и апелляционной инстанций выводы относительно того, какие обстоятельства по делу можно считать установленными исходя из иной оценки доказательств, в частности, относимости, допустимости, достоверности каждого доказательства в отдельности, а также достаточности и взаимной связи доказательств в их совокупности (часть 2 статьи 71 АПК РФ), не допускается.

При таком положении Судебная коллегия Верховного Суда Российской Федерации считает, что оспариваемое постановление суда кассационной инстанции в части удовлетворения заявленного обществом требования подлежит отмене на основании части 1 статьи 291¹¹ 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 по данному делу в названной части подлежит оставлению в силе.

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

определила:

постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 24.08.2023 по делу № А12-19911/2022 Арбитражного суда Волгоградской области в части удовлетворения заявленного обществом с ограниченной ответственностью «ОВК-Строй» требования отменить.

Решение Арбитражного суда Волгоградской области от 26.12.2022 и постановление Двенадцатого арбитражного апелляционного суда от 12.04.2023 по тому же делу в указанной части оставить в силе.

В остальной части принятые по делу судебные акты оставить без изменения.

Председательствующий судья

Т.В. Завьялова

Судьи

А.Г. Першутов

Д.В. Тютин

