

ВЕРХОВНЫЙ СУД РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

№ 306-ЭС19-27836

О П Р Е Д Е Л Е Н И Е

г. Москва

20.07.2020

дело № А12-39006/2018

Резолютивная часть определения объявлена 15.07.2020.

Полный текст определения изготовлен 20.07.2020.

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 кассационную жалобу акционерного общества «Федеральный научно–производственный центр «Титан-Баррикады» на решение Арбитражного суда Волгоградской области от 03.04.2019 по делу № А12-39006/2018, постановление Двенадцатого арбитражного апелляционного суда от 17.06.2019 и постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 24.10.2019 по указанному делу

по заявлению акционерного общества «Федеральный научно–производственный центр «Титан-Баррикады» к Межрайонной инспекции

Федеральной налоговой службы № 2 по Волгоградской области, Федеральной налоговой службе о взыскании убытков.

В заседании приняли участие представители:

от акционерного общества «Федеральный научно–производственный центр «Титан-Баррикады» – Малюгина Н.В., Чернобель Я.А.;

от Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 2 по Волгоградской области – Датаева К.Р.;

от Федеральной налоговой службы – Денисаев М.А., Рымарев А.В., Суховеев Е.М.

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

установила:

акционерное общество «Федеральный научно–производственный центр «Титан-Баррикады» (далее – общество) обратилось в арбитражный суд с заявлением, уточненным в порядке статьи 49 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, о взыскании с Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 2 по Волгоградской области (далее – инспекция), Федеральной налоговой службы убытков в размере 495 000 рублей в солидарном порядке.

Решением Арбитражного суда Волгоградской области от 03.04.2019, оставленным без изменения постановлением Двенадцатого арбитражного апелляционного суда от 17.06.2019 и постановлением Арбитражного суда Поволжского округа от 24.10.2019, в удовлетворении заявленных требований отказано.

В кассационной жалобе общество просит отменить указанные судебные акты, считая их незаконными и необоснованными.

Определением судьи Верховного Суда Российской Федерации Тютин Д.В. от 10.06.2020 кассационная жалоба вместе с делом передана

для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации.

Основаниями для отмены или изменения судебных актов в порядке кассационного производства в Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации являются существенные нарушения норм материального права и (или) норм процессуального права, которые повлияли на исход дела и без устранения которых невозможны восстановление и защита нарушенных прав, свобод, законных интересов в сфере предпринимательской и иной экономической деятельности, а также защита охраняемых законом публичных интересов (часть 1 статьи 291.11 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, далее также – АПК РФ).

Изучив материалы дела, проверив в соответствии с положениями статьи 291.14 АПК РФ законность обжалуемых судебных актов, Судебная коллегия считает, что обжалуемые судебные акты по делу подлежат отмене с направлением дела на новое рассмотрение в суд первой инстанции, ввиду следующего.

Как следует из судебных актов и материалов дела, инспекцией проведена выездная налоговая проверка общества за период с 01.01.2013 по 31.12.2014, по результатам которой принято решение от 30.12.2016 № 283 о привлечении общества к ответственности за совершение налогового правонарушения, которым обществу предложено уплатить налог на прибыль организаций, налог на добавленную стоимость (далее – НДС), налог на имущество организаций в общей сумме 348 656 916 рублей, а также штрафные санкции в сумме 38 379 160 рублей и пени в размере 5 789 859 рублей (итого – 392 825 935 рублей).

По результатам рассмотрения апелляционной жалобы общества решением Управления Федеральной налоговой службы по Волгоградской области (далее – управление) от 30.03.2017 № 349 решение инспекции от 30.12.2016 № 283 частично отменено. По итогам апелляционного

обжалования обществу предложено уплатить налог на прибыль организаций, НДС, налог на имущество организаций в общей сумме 39 569 241 рубль, а также штрафные санкции в сумме 19 664 рубля и пени в размере 57 037 рублей (итого – 39 645 942 рубля).

При этом в целях подготовки апелляционной жалобы на решение инспекции от 30.12.2016 № 283 в вышестоящий орган, общество заключило с обществом с ограниченной ответственностью «ЮК «Легат» (далее – ООО «ЮК «Легат») договор от 09.01.2017 № 1147, по условиям которого ООО «ЮК «Легат» (исполнитель) взяло на себя обязательство оказать обществу (заказчик) услуги по подготовке апелляционной жалобы. Общая стоимость услуг по договору составила 495 000 рублей, которая полностью оплачена обществом, что подтверждается платежными поручениями от 12.01.2017 № 291 и от 16.02.2017 № 1896.

Частично не согласившись с оставшейся суммой доначислений по решению инспекции от 30.12.2016 № 283 в части НДС в размере 38 320 543 рублей, налога на прибыль организаций – 5 000 рублей, налога на имущество организаций – 1 238 018 рублей (итого – 39 563 561 рубль) и соответствующих сумм пени и санкций, общество обратилось в арбитражный суд.

Решением Арбитражного суда Волгоградской области от 21.08.2017 по делу № А12-14828/2017, оставленным без изменения постановлением Двенадцатого арбитражного апелляционного суда от 10.11.2017 и постановлением Арбитражного суда Поволжского округа от 06.03.2018, в удовлетворении заявленных требований отказано.

Кроме того, в рамках указанного дела общество обращалось с заявлением о взыскании своих расходов на оплату услуг ООО «ЮК «Легат» в размере 495 000 рублей в качестве судебных расходов. Определением суда от 25.10.2018 обществу в удовлетворении заявления о взыскании судебных расходов отказано, в т.ч. по причине того, что судебный акт принят не в пользу общества.

Полагая понесенные расходы на оплату услуг ООО «ЮК «Легат» в размере 495 000 рублей своими убытками, общество обратилось в арбитражный суд с настоящим требованием.

Отказывая в удовлетворении заявленного требования, суды первой и апелляционной инстанций, а также суд округа исходили из положений статей 15, 16, 1069 Гражданского кодекса Российской Федерации (далее – ГК РФ) и пришли к выводу об отсутствии совокупности условий, необходимых и достаточных для взыскания убытков, в том числе в учетом того, что в рамках дела № А12-14828/2017 отсутствуют судебные акты, принятые в пользу общества.

Между тем судами не учтено следующее.

На основании статей 16 и 1069 ГК РФ вред (убытки), причиненный гражданину или юридическому лицу в результате незаконных действий (бездействия) государственных органов, органов местного самоуправления или должностных лиц этих органов, в том числе издания не соответствующего закону или иному правовому акту акта государственного органа или органа местного самоуправления, подлежит возмещению Российской Федерацией, соответствующим субъектом Российской Федерации или муниципальным образованием.

В соответствии с пунктом 1 статьи 35 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ) налоговые и таможенные органы несут ответственность за убытки, причиненные налогоплательщикам, плательщикам сборов, плательщикам страховых взносов и налоговым агентам вследствие своих неправомерных действий (решений) или бездействия, а равно неправомерных действий (решений) или бездействия должностных лиц и других работников указанных органов при исполнении ими служебных обязанностей.

Налоговые органы несут ответственность за убытки, причиненные налогоплательщикам вследствие своих неправомерных действий (решений) или бездействия, а равно неправомерных действий (решений) или бездействия

должностных лиц и других работников указанных органов при исполнении ими служебных обязанностей (пункт 1 статьи 103 НК РФ).

Как неоднократно отмечалось в Решениях Конституционного Суда Российской Федерации (Постановления от 15.07.2020 № 36-П, от 03.07.2019 № 26-П, Определение от 17.01.2012 № 149-О-О и др.), применение данных норм предполагает наличие как общих условий деликтной (т.е. внедоговорной) ответственности (наличие вреда, противоправность действий его причинителя, наличие причинной связи между вредом и противоправными действиями, вины причинителя), так и специальных условий такой ответственности, связанных с особенностями причинителя вреда и характера его действий.

Применительно к налоговым правоотношениям в силу пункта 1 статьи 54 НК РФ и корреспондирующих данной норме положений Части второй НК РФ (статьи 169, 171 – 172, 252 НК РФ и др.) именно на налогоплательщике лежит бремя документального подтверждения обоснованности уменьшения им налоговой обязанности в связи с совершением соответствующих операций, применением льгот, преференциальных режимов налогообложения, структурированием сделок с учетом тестов деловой цели и экономического существа, отражением причитающихся доходов с учетом функционального анализа и т.п. В ходе налоговой проверки указанная обоснованность может быть поставлена под сомнение с учетом иных подходов к толкованию норм налогового законодательства и установленных инспекцией фактов, свидетельствующих о направленности действий налогоплательщика на создание искусственных условий для уменьшения налоговой обязанности и о нарушении принципа экономической оправданности в действиях налогоплательщика.

Налогоплательщик, осуществляя сбор доказательств в опровержение фактов, свидетельствующих о налоговом правонарушении, вывод о наличии которых делается инспекцией на основании установленных в ходе проверки доказательств, реализует обязанность по документальному подтверждению операций и иных фактов хозяйственной жизни, свидетельствующих о праве на

уменьшение налоговой обязанности, которая должна была бы им должным образом выполнена вне зависимости от проведения налоговой проверки.

Соответственно, расходы, понесенные налогоплательщиком, в связи со сбором доказательств для опровержения утверждений о фактах, которые могут свидетельствовать о совершении налогового правонарушения, а также издержки на оплату юридической или иной экспертной помощи в целях формирования правовой позиции являются обычными расходами, которые несет налогоплательщик как субъект экономической деятельности. Данная деятельность должна осуществляться в границах установленного правового регулирования, а это предполагает необходимость оценки ее субъектами соответствия требованиям закона как принимаемых ими решений, так и требований, предъявляемых иными участниками гражданского оборота и государственными органами.

Принимая во внимание изложенное, тот факт, что законное проведение мероприятий налогового контроля и выражение при этом оценки законности действий налогоплательщика, имело для налогоплательщика неблагоприятные имущественные последствия, о противоправности поведения налогового органа не свидетельствует и достаточных оснований для возмещения вреда не образует. Иное бы означало, что по правилам возмещения вреда возмещаются расходы за сам факт участия налогоплательщика в предписанных НК РФ административных процедурах.

Изложенное согласуется с подходами к разрешению споров о возмещении вреда, ранее сформированными Президиумом Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в Постановлениях от 15.07.2010 № 3303/10, от 29.03.2011 № 13923/10, от 18.10.2011 № 5851/11 и в пункте 8 Обзора практики рассмотрения арбитражными судами дел о возмещении вреда, причиненного государственными органами, органами местного самоуправления, а также их должностными лицами (Информационное письмо от 31.05.2011 № 145).

Следовательно, сама по себе отмена решения инспекции вышестоящим налоговым органом не означает, что имеются все перечисленные выше условия деликтной ответственности. При разграничении оценки полноты и правильности исполнения налоговой обязанности налогоплательщиком, правомерно данной налоговым органом в пределах его полномочий, и неправомерного причинения вреда вследствие издания налоговым органом правового акта по результатам налоговой проверки значение имеет не как таковая правильность (ошибочность) начисления недоимки, а иные обстоятельства – имело ли место со стороны налогового органа невыполнение публичных обязанностей, приведшее к тому, что налогоплательщик в рамках реализации права на обжалование решения налогового органа был вынужден нести дополнительные (чрезмерные) расходы, направленные по сути на исправление нарушений, носивших заведомый характер и ставших причиной неправомерного доначисления соответствующих сумм налоговых платежей.

При этом на основании пункта 2 статьи 15 ГК РФ и с учетом разъяснений, данных в пункте 13 Постановления Пленума Верховного Суда Российской Федерации от 23.06.2015 № 25 «О применении судами некоторых положений раздела I части первой Гражданского кодекса Российской Федерации», размер подлежащего выплате возмещения может быть уменьшен судом, если налоговым органом будет доказано или из обстоятельств дела следует с очевидностью, что величина заявленных расходов превышает разумный уровень затрат, которые было необходимо понести налогоплательщику для обеспечения своей защиты.

С учетом правовой позиции Конституционного Суда Российской Федерации, изложенной в Постановлении от 28.04.2020 № 21-П, суды, во всяком случае, должны иметь возможность на основе принципов разумности и справедливости оценивать размер расходов на оплату услуг по подготовке жалобы в вышестоящий налоговый орган, учитывая, что налоговая инспекция, принявшая оспариваемое решение, не могла являться участником договора

правовых услуг и никак не могла повлиять на размер их оплаты, определенный в результате свободного соглашения без ее участия.

При рассмотрении настоящего дела суды не дали оценки законности действий налогового органа и поведению налогоплательщика на стадии принятия решения от 30.12.2016 № 283 и не установили, являлось ли доначисление налогов результатом выражения оценки законности действий налогоплательщика, данной налоговым органом в пределах имевшихся у него полномочий, либо причиной доначисления налогов обществу стало игнорирование инспекцией положений НК РФ и (или) возражений налогоплательщика, представленных на акт налоговой проверки, доказательств налогоплательщика, тому подобные грубые нарушения, с безусловностью повлиявшие на результаты налоговой проверки.

В то же время суды в качестве оснований для отказа в удовлетворения требований обществ изложили обстоятельства, которые такими основаниями выступать не могли.

Часть расходов общества, которые были произведены им в общей сумме 495 000 рублей по договору от 09.01.2017 № 1147 с ООО «ЮК «Легат» и соответствует сумме доначислений в решении инспекции от 30.12.2016 № 283, оставшейся по результатам его апелляционного обжалования и впоследствии оспоренной в рамках дела № А12-14828/2017, является судебными издержками по данному делу. Однако, поскольку в силу части 1 статьи 110 АПК РФ судебные расходы, понесенные лицами, участвующими в деле, в пользу которых принят судебный акт, взыскиваются арбитражным судом со стороны, а судебные акты по делу № А12-14828/2017 не приняты в пользу общества, данная часть расходов общества возмещению ему не подлежит.

Однако это не исключает возможность применения правил о возмещении вреда к остальной части расходов общества, которые были произведены им в общей сумме 495 000 рублей по договору от 09.01.2017 № 1147 с ООО «ЮК «Легат» и соответствует налогам (пене, санкциям) в решении инспекции от 30.12.2016 № 283, доначисление которых отменено управлением

в рамках апелляционного обжалования, если с учетом изложенных выше положений законодательства судом будет установлено, что при принятии решения от 30.12.2016 № 283 инспекция действовала противоправно.

При таких обстоятельствах, Судебная коллегия Верховного Суда Российской Федерации считает, что обжалуемые судебные акты подлежат отмене на основании части 1 статьи 291.11 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, с направлением дела на новое рассмотрение в суд первой инстанции.

При новом рассмотрении дела судам следует учесть изложенную в настоящем определении позицию, дать оценку обстоятельствам, касающимся законности действий налогового органа и поведению налогоплательщика на стадии вынесения решения от 30.12.2016 № 283, принять законные и обоснованные судебные акты.

Руководствуясь статьями 176, 291.11 – 291.15 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации

определила:

решение Арбитражного суда Волгоградской области от 03.04.2019 по делу № А12-39006/2018, постановление Двенадцатого арбитражного апелляционного суда от 17.06.2019 и постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 24.10.2019 по указанному делу отменить.

Дело направить на новое рассмотрение в Арбитражный суд Волгоградской области.

Председательствующий судья

Т.В. Завьялова

Судья

А.Г. Першутов

Судья

Д.В. Тютин