

**АРБИТРАЖНЫЙ СУД УРАЛЬСКОГО ОКРУГА**

Ленина проспект, д. 32/27, Екатеринбург, 620075

<http://fasuo.arbitr.ru>**ПОСТАНОВЛЕНИЕ**

№ Ф09-10835/21

Екатеринбург

18 апреля 2022 г.

Дело № А76-9647/2021

Резолютивная часть постановления объявлена 14 апреля 2022 г.

Постановление изготовлено в полном объеме 18 апреля 2022 г.

Арбитражный суд Уральского округа в составе:
председательствующего Сухановой Н. Н.,
судей Кравцовой Е. А., Ященко Т. П.

рассмотрел в судебном заседании кассационные жалобы Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы Российской Федерации № 24 по Челябинской области (далее – инспекция, налоговый орган) и общества с ограниченной ответственностью «Ресурс» (далее – налогоплательщик, общество «Ресурс», общество) на решение Арбитражного суда Челябинской области от 05.08.2021 по делу № А76-9647/2021 и постановление Восемнадцатого арбитражного апелляционного суда от 18.10.2021 по тому же делу.

Лица, участвующие в деле, о времени и месте рассмотрения кассационной жалобы извещены надлежащим образом, в том числе публично, путем размещения информации о времени и месте судебного заседания на сайте Арбитражного суда Уральского округа.

В судебном заседании приняли участие представители:

общества «Ресурс» - Литке А.В. (доверенность от 03.02.2022, диплом),

инспекции - Халикова Н.В. (доверенность от 23.12.2021, диплом).

Общество «Ресурс» обратилось в Арбитражный суд Челябинской области с заявлением о признании недействительными решения инспекции от 30.07.2020 № 18 о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения в части доначисления налога на добавленную стоимость товара (далее – НДС), налога на прибыль, соответствующих пеней и штрафа по пункту 3 статьи 122 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ), а также по пункту 1

статьи 126 НК РФ (с учетом уточнений предмета требования в порядке статьи 49 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации).

Решением суда Арбитражного суда Челябинской области от 05.08.2021 отказано в удовлетворении заявленных требований.

Постановлением Восемнадцатого арбитражного апелляционного суда от 18.10.2021 решение суда первой инстанции изменено. Требования налогоплательщика удовлетворено в части признания недействительным оспариваемого решения инспекции о доначислении налога на прибыль, соответствующих пеней и штрафа.

Дополнительным постановлением суда апелляционной инстанции от 10.03.2022 решение суда первой инстанции в части привлечения к налоговой ответственности по пункту 1 статьи 126 НК РФ оставлено без изменения.

В кассационной жалобе общество «Ресурс» просит судебный акт суда апелляционной инстанции изменить в отношении эпизода, касаемого доначисления НДС, соответствующих пеней и штрафа, ссылаясь на неполное выяснение судом обстоятельств, имеющих значение для дела, а также несоответствие выводов суда обстоятельствам дела и имеющимся в материалах дела документам.

Налогоплательщик полагает, что инспекцией в оспариваемом решении не доказана необоснованность налоговой выгоды по сделкам с обществами с ограниченной ответственностью «Реал», «Агроцентр» (далее – спорные контрагенты, общества «Реал», «Агроцентр»).

Общество настаивает на том, что хозяйственные операции по поставке спорными контрагентами зерна гречихи носили реальный характер, что подтверждается фактом дальнейшей реализации налогоплательщиком данного товара обществу с ограниченной ответственностью «Прогресс» (далее – покупатель, общество «Прогресс»).

Кроме того, налогоплательщик полагает необоснованным привлечение его к налоговой ответственности по пункту 1 статьи 126 НК РФ в виде штрафа в размере 17 625 руб.

Налоговый орган в представленном отзыве просит оставить кассационную жалобу налогоплательщика без удовлетворения, судебные акты в данной части без изменения.

Инспекция, ссылаясь на нарушение судом апелляционной инстанции положений статей 54.1 и 252 НК РФ, в кассационной жалобе просит постановление суда апелляционной инстанции отменить в части удовлетворения требований налогоплательщика о признании недействительным решения налогового органа в части доначисления налога на прибыль, соответствующих пеней и штрафа, оставить решение суда в данной части в силе.

Инспекция настаивает на том, что налогоплательщиком в целях необоснованного уменьшения налоговой базы по налогу на прибыль исполнена поставка товара напрямую от сельхозпроизводителей зерна гречихи, минуя заявленных контрагентов.

Налогоплательщик в представленном отзыве просит оставить кассационную жалобу инспекции без удовлетворения.

Проверив законность судебных актов в порядке статьи 286 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, суд округа пришел к следующим выводам.

Как следует из материалов дела, по результатам выездной налоговой проверки общества «Ресурс» за период с 01.01.2014 по 31.12.2016 инспекцией составлен акт от 22.02.2019 № 4 и вынесено оспариваемое решение, которым налогоплательщику доначислен НДС в размере 3 372 626 руб., налог на прибыль в размере 6 745 252 руб. 64 коп., соответствующие пени и штрафы по пункту 3 статьи 122 НК РФ.

Кроме того, налогоплательщик привлечен к налоговой ответственности по пункту 1 статьи 126 НК РФ в виде штрафа в размере 17 625 руб.

Основанием для доначисления вышеуказанных сумм налогов послужили выводы инспекции о незаконном применении обществом спорных налоговых вычетов по НДС, а также непринятие при исчислении налога на прибыль расходов налогоплательщика в сумме 33 726 264 руб., понесенных в связи с приобретением товара (зерна гречихи) у обществ «Реал», «Агроцентр».

В основу данных выводов были положены следующие обстоятельства, выявленные инспекцией в ходе мероприятий налогового контроля.

В проверяемом периоде общество осуществляло деятельность, связанную с реализацией зерна гречихи постоянным покупателям.

Согласно представленным налогоплательщиком документам для обеспечения указанной деятельности общество в проверяемом периоде заключало с обществами «Реал», «Агроцентр» договоры на поставку зерна гречихи.

Между тем налоговым органом в ходе проверки добыты доказательства того, что спорные контрагенты обладают всеми признаками «технических» компаний, не ведущих реальной финансово-хозяйственной деятельности (номинальность руководства, ненахождение по юридическому адресу, минимальные суммы исчисленных налогов, отсутствие материально-технической базы).

При анализе движения денежных средств по расчетным счетам данных организаций установлены признаки транзитных операций; установлены факты обналичивания денежных средств.

При анализе путевых листов и товарных накладных по спорным контрагентам инспекцией установлено, что доставка гречихи в пункт разгрузки п. Увельский осуществлялась в один и тот же день, на одном и том же транспортном средстве, при том, что грузоотправителями выступали разные лица.

Согласно показаниям менеджера отдела закупок налогоплательщика спорные контрагенты ему не известны, товар закупался напрямую у сельхозпроизводителей.

Водители транспортных средств, которые указаны в товаросопроводительных документах по поставкам от обществ «Реал», «Агроцентр», сообщили при допросах, что данные организации им не известны.

В свою очередь, сельхозпроизводители указали, что переговоры по реализации гречихи велись ими напрямую с налогоплательщиком; фактически обстоятельства хозяйственных операций с обществами «Реал», «Агроцентр» налогоплательщиком не раскрыты (коммерческая переписка, заявки на отгрузку и пр.).

Денежные средства, перечисленные обществом «Ресурс» на расчетные счета спорных контрагентов, поступали в оплату товара непосредственно сельхозпроизводителям; часть денежных средств обналачивалась подконтрольными налогоплательщику лицами.

На основании изложенного инспекцией сделан вывод о том, что в действительности налогоплательщиком зерно гречихи закупалось у сельхозпроизводителей, не являвшихся плательщиками НДС в силу применения специального налогового режима.

Как указано в решении налогового органа, данные нарушения оценены инспекцией на основании положений пункта 2 статьи 54.1 НК РФ, а именно учтен тот факт, что обязательства по сделке фактически исполнены лицами, не являющимися сторонами соответствующих договоров, заключенных с налогоплательщиком. Данное обстоятельство, по мнению инспекции, лишает налогоплательщика права на принятие соответствующих расходов при исчислении налога на прибыль и получение налоговых вычетов по НДС.

Решением Управления Федеральной налоговой службы по Челябинской области от 27.01.2021 № 16-07/000490 вышеуказанное решение инспекции оставлено без изменения.

Не согласившись с позицией налогового органа, налогоплательщик обратился в арбитражный суд с настоящим заявлением.

При рассмотрении настоящего спора суды первой и апелляционной инстанции пришли к верному выводу в части незаконного получения налоговых вычетов по НДС, согласно которым

представленные инспекцией доказательства полностью подтверждают то, что фактически налогоплательщиком сделки со спорными контрагентами не заключались, а имело место умышленное создание обществом «Ресурс» фиктивного документооборота в отношении указанных организаций при фактическом приобретении зерна гречихи у сельхозпроизводителей, не являющихся плательщиками НДС.

Соответствующие доводы кассационной жалобы общества «Ресурс» подлежат отклонению, поскольку направлены на опровержение отдельных доказательств инспекции, тогда как судами дана оценка всем доказательствам в их совокупности и взаимосвязи, как того требуют положения статьи 71 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации.

С учетом установленных по делу обстоятельств, а именно факта целенаправленного приобретения налогоплательщиком товара у лиц, не являющихся плательщиками НДС, при формальном введении в схему взаимоотношений обществ «Реал», «Агроцентр», суд кассационной инстанции находит выводы судов о незаконном применении обществом спорных налоговых вычетов по НДС в полной мере соответствующими положениям статьей 54.1, 171, 172 НК РФ.

Таким образом, оснований для удовлетворения кассационной жалобы общества «Ресурс» и отмены судебных актов в указанной части суд округа не усматривает.

Вместе с тем суд первой инстанции, установив отсутствие реальных хозяйственных взаимоотношений с заявленными контрагентами, пришел к выводу о незаконности применения обществом права на учет спорных расходов при исчислении налога на прибыль.

Изменяя решение суда первой инстанции в указанной части, апелляционный суд пришел к выводу об обоснованности требований налогоплательщика в указанной части.

Как следует из акта проверки и решения налогового органа, единственным основанием для отказа в получении налоговой выгоды применительно к налогу на прибыль послужило создание обществом «Ресурс» фиктивного документооборота в отношении спорных контрагентов при фактическом приобретении зерна гречихи у сельхозпроизводителей.

В качестве правового обоснования непринятия расходов на приобретение спорного товара для целей исчисления налога на прибыль инспекция сослалась на положения части 2 статьи 54.1 НК РФ и учла тот факт, что обязательства по спорным сделкам (приобретение зерна гречихи для целей поставки в адрес покупателя) исполнены не спорными контрагентами.

При этом реальное поступление в адрес налогоплательщика товара (поставленного фактически иными лицами, а не заявленными спорными контрагентами) налоговым органом не опровергнуто, а, напротив, в полной мере подтверждено использованием обществом «Ресурс» данного товара в своей предпринимательской деятельности путем дальнейшей реализации зерна гречихи в сопоставимых объемах конечному потребителю.

Суд первой инстанции, отказывая в удовлетворении данной части требований налогоплательщика, и, отклоняя доводы последнего о том, что подобный подход влечет искажение реального размера налоговых обязательств по налогу на прибыль, исходил из того, что при установленных в ходе налоговой проверки обстоятельствах действия общества «Ресурс» носили умышленный противоправный характер, поскольку были направлены на получение налоговой выгоды за счет совершения хозяйственных операций с организациями, не ведущими реальной экономической деятельности.

На основании изложенного судом первой инстанции не были приняты во внимание доводы налогоплательщика о необходимости проведения «налоговой реконструкции» хозяйственных операций при доначислении налога на прибыль с указанием на то, что обществом не раскрыта информация о фактической стоимости сделок.

Между тем суд апелляционной инстанции в своем постановлении пришел к верному выводу о возможности учета спорных расходов при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль.

Исходя из положений статьи 3 НК РФ, 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.

Пленум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в пункте 3 Постановления от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» (далее - Постановление № 53) изложил в полной мере соответствующую статье 3 НК РФ правовую позицию, согласно которой определение размера налоговых обязательств при наличии сомнений в обоснованности налоговой выгоды должно производиться с учетом реального характера сделки и ее действительного экономического смысла.

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

НК РФ дополнена статьей 54.1, конкретизировавшей обстоятельства и условия, принимаемые во внимание при оценке допустимости поведения налогоплательщика в зависимости от: наличия искажения сведений о фактах хозяйственной жизни (часть 1); основной цели совершения сделки (операции) (подпункт 1 части 2); исполнения обязательства по сделке надлежащим лицом (подпункт 2 части 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.

Таким образом, выявление искажений сведений о фактах хозяйственной жизни предполагает доначисление суммы налога, подлежащей уплате в бюджет, таким образом, как если бы налогоплательщик не злоупотреблял правом; 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 (определения Верховного Суда Российской Федерации от 15.12.2021 №305-ЭС21-18005, от 12.04.2022 № 302-ЭС21-22323).

Таким образом, соответствующие доводы налогового органа об умышленном характере совершенного налогового правонарушения не могут быть положены в основу вывода об отказе в «налоговой реконструкции», поскольку сам по себе факт получения необоснованной налоговой выгоды не может служить основанием для изменения порядка определения недоимки и для взимания налога в относительно большем размере. Форма вины налогоплательщика имеет

значение и учитывается при определении размера штрафной санкции по статье 122 НК РФ.

Из изложенного также следует, что проведение «налоговой реконструкции», имеющей целью установление истинного размера налоговой обязанности налогоплательщика, хотя бы и допустившего злоупотребление, в условиях действительного (реального) совершения тех хозяйственных операций, которые повлекли затраты налогоплательщика для целей предпринимательской деятельности и получения налогооблагаемой прибыли, не может быть поставлено в зависимость от факта раскрытия налогоплательщиком сведений о действительном поставщике и параметрах совершенных с ним операций.

Позиция налогоплательщика при проведении мероприятий налогового контроля, при которой им не раскрываются такие сведения, может быть основана на оспаривании переквалификации спорных правоотношений, которую проводит налоговый орган в ходе проверки.

Напротив, раскрытие рассматриваемой информации означало бы согласие налогоплательщика с подходом инспекции относительно обоснованности переквалификации спорных операций, что не соответствовало бы действительной позиции налогоплательщика и по существу лишало бы его права на защиту (постановления Президиума Высшего Арбитражного Суда от 16.03.2010 № 14585/09, от 16.03.2010 № 8163/09, от 20.10.2010 № 7278/10, определение Верховного Суда Российской Федерации от 31.01.2018 № 306-КГ17-15420).

С учетом изложенного, суд округа находит выводы суда апелляционной инстанции в полной мере соответствующими действующему налоговому законодательству.

Доводы налогового органа о том, что судом апелляционной инстанции спорные затраты при исчислении налога на прибыль были приняты необоснованно в завышенном размере, судом кассационной инстанции во внимание не принимаются в связи со следующим.

Как было указано выше, инспекцией не опровергался тот факт, что весь объем зерна, фактически приобретенный у реальных поставщиков, но задекларированный как закупленный у спорных контрагентов, фактически использовался налогоплательщиком в предпринимательской деятельности.

При этом доказательств того, что цена зерна гречихи по документам со спорными контрагентами существенным образом отличалась от цены аналогичной продукции, реализуемой реальными поставщиками, инспекцией в соответствии с пунктом 7 статьи 31 НК РФ и пунктом 8 Постановления Пленума от 30.07.2013 № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными

судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации» не добыто.

При таких обстоятельствах суд округа находит необоснованными аргументы инспекции о возврате части денежных средств налогоплательщику, поскольку данное обстоятельство может быть обусловлено, в том числе, применением обществом «Ресурс» вышеуказанной схемы получения вычетов по НДС.

Относительно несогласия общества «Ресурс» с привлечением к налоговой ответственности по части 1 статьи 126 НК РФ, суд округа отмечает следующее.

В соответствии с пунктом 3 статьи 30 НК РФ налоговые органы действуют в пределах своей компетенции и в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Статья 93 НК РФ предоставляет должностному лицу налогового органа, проводящему налоговую проверку, право на истребование у проверяемого лица необходимых для проверки документов.

Исходя из абзаца 2 пункта 2 статьи 93 НК РФ, представление документов на бумажном носителе производится в виде заверенных проверяемым лицом копий.

Отказ проверяемого лица от представления запрашиваемых при проведении налоговой проверки документов или непредставление их в установленные сроки в силу пункта 4 данной статьи признаются налоговым правонарушением и влекут ответственность, предусмотренную статьей 126 НК РФ.

Судами установлено, что требования инспекции о предоставлении копий документов налогоплательщиком исполнены с нарушением срока, об объективной невозможности их непредставления (в количестве 705 документов) общество «Ресурс» в налоговый орган не сообщало. При назначении штрафа инспекцией учтены смягчающие налоговую ответственность обстоятельства, в порядке пункта 1 статьи 112, пункта 3 статьи 114 названного Кодекса штраф уменьшен в 8 раз.

При таких установленных обстоятельствах у окружного суда не имеется оснований для вывода о необоснованном привлечении к ответственности по части 1 статьи 126 НК РФ.

Иные доводы налогоплательщика и инспекции, приведенные в кассационных жалобах, были предметом рассмотрения суда апелляционной инстанции и им дана надлежащая правовая оценка, при этом иное толкование подателем жалобы и налоговым органом положений законодательства, а также иная оценка обстоятельств рассматриваемого дела не свидетельствуют о нарушении судом норм права, а потому не опровергают правильность выводов апелляционного суда, а направлены на переоценку положенных в их основу доказательств, в связи с чем не могут быть приняты во внимание судом

кассационной инстанции (статья 286 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации).

Постановление суда апелляционной инстанции соответствует нормам материального права, а содержащиеся в нем выводы - установленным по делу фактическим обстоятельствам и имеющимся в деле доказательствам.

Нарушений норм процессуального права, являющихся в силу части 4 статьи 288 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации безусловным основанием для отмены судебного акта, не выявлено.

С учетом изложенного постановление суда апелляционной инстанции подлежит оставлению без изменения, кассационные жалобы - без удовлетворения.

Руководствуясь статьями 286, 287, 289 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, суд

П О С Т А Н О В И Л:

постановление Восемнадцатого арбитражного апелляционного суда от 18.10.2021 по делу № А76-9647/2021 Арбитражного суда Челябинской области оставить без изменения, кассационные жалобы Межрайонной ИФНС России № 24 по Челябинской области и общества с ограниченной ответственностью «Ресурс» – без удовлетворения.

Постановление может быть обжаловано в Судебную коллегия Верховного Суда Российской Федерации в срок, не превышающий двух месяцев со дня его принятия, в порядке, предусмотренном статьей 291.1 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации.

Председательствующий

Н.Н. Суханова

Судьи

Е.А. Кравцова

Т.П. Яценюк