

# ВЕРХОВНЫЙ СУД РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

№ 305-КГ16-10399

## О П Р Е Д Е Л Е Н И Е

г. Москва

29.11.2016

Дело № А40-71125/2015

Резолютивная часть определения объявлена 23.11.2016

Полный текст определения изготовлен 29.11.2016

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

председательствующего Завьяловой Т.В.

судей Прониной М.В., Тютина Д.В.

рассмотрела в открытом судебном заседании дело по кассационной жалобе общества с ограниченной ответственностью «Центррегионуголь» на постановление Арбитражного суда Московского округа от 06.06.2016 по делу № А40-71125/2015 Арбитражного суда города Москвы

по заявлению общества с ограниченной ответственностью «Центррегионуголь» о признании частично недействительным решения Инспекции Федеральной налоговой службы России № 36 по городу Москве от 26.01.2015 № 9 о привлечении к ответственности за совершение налогового

правонарушения, требования от 08.04.2015 № 1642 об уплате задолженности по налогам.

В заседании приняли участие представители:

от общества с ограниченной ответственностью «Центррегионуголь» – Андрейкин П.А., Закуренок Е.В., Мартынченков П.А., Шишкин Р.Н.;

от Инспекции Федеральной налоговой службы России № 36 по городу Москве – Жигульский Д.Г., Матвиенко А.А., Панимасов Е.В., Тяпкин В.В.

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

установила:

по результатам проведенной в отношении общества с ограниченной ответственностью «Центррегионуголь» (далее – общество, налогоплательщик) за период с 01.01.2011 по 31.12.2014 выездной налоговой проверки Инспекцией Федеральной налоговой службы России № 36 по городу Москве (далее – инспекция, налоговый орган) составлен акт от 26.09.2014 № 1014 и принято решение от 26.01.2015 № 9 о привлечении общества к налоговой ответственности, которым налогоплательщику предложено уплатить недоимку по налогу на прибыль организаций в размере 3 974 260 рублей, недоимку по налогу на добавленную стоимость в размере 3 576 835 рублей, соответствующие суммы пени, а также штраф, предусмотренный пунктом 1 статьи 122 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – Налоговый кодекс) в размере 1 456 513 рублей 72 копеек.

Управление Федеральной налоговой службы по городу Москве, рассмотрев апелляционную жалобу налогоплательщика, приняло решение от 02.04.2015 № 21-19/030408, которым оставило указанное решение инспекции без изменения.

Во исполнение вступившего в силу решения инспекцией в адрес налогоплательщика выставлено требование № 1642 об уплате налога, пени, штрафа по состоянию на 08.04.2015.

Не согласившись с решением инспекции и выставленным на его основании требованием об уплате налоговой задолженности, общество обратилось в Арбитражный суд города Москвы с заявлением, в котором просило признать указанные решение и требование недействительными в части доначислений налога на прибыль организаций, налога на добавленную стоимость, соответствующих пени и штрафов, относящихся к операциям по приобретению товаров у общества с ограниченной ответственностью «Терминал» (далее – общество «Терминал»).

Решением Арбитражного суда города Москвы от 16.11.2015, оставленным без изменения постановлением Девятого арбитражного апелляционного суда от 19.02.2016, заявленные обществом требования удовлетворены.

Арбитражный суд Московского округа постановлением от 06.06.2016 отменил состоявшиеся по делу судебные акты и принял новое решение, которым в удовлетворении требований общества отказал.

В кассационной жалобе общество ставит вопрос об отмене постановления суда округа, ссылаясь на существенные нарушения данным судом норм материального и процессуального права, которые повлияли на исход дела и без устранения которых невозможны восстановление и защита нарушенных прав, а также охраняемых законом публичных интересов.

Определением судьи Верховного Суда Российской Федерации Завьяловой Т.В. от 13.10.2016 кассационная жалоба общества вместе с делом

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

В судебном заседании представители налогового органа настаивали на отмене принятых по делу судебных актов трех инстанций и направлении дела на новое рассмотрение в суд первой инстанции.

Изучив материалы дела, проверив в соответствии с положениями статьи 291.14 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации законность обжалуемого судебного акта, Судебная коллегия считает, что кассационная жалоба подлежит удовлетворению, а обжалуемый судебный акт суда округа – отмене по следующим основаниям.

Как установлено судами первой и апелляционной инстанций, основным направлением деятельности налогоплательщика является реализация угольной продукции различных марок, в том числе угля марки ССПК, который в охваченный выездной налоговой проверкой период закупался у общества «Терминал».

Установив, что данный контрагент не имеет в своем распоряжении управленческого, технического персонала, основных средств, производственных активов, складских помещений и транспортных средств, инспекция по результатам выездной налоговой проверки пришла к выводу о получении налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды за счет уменьшения налогооблагаемой прибыли на расходы по приобретению угля у общества «Терминал», применения налоговых вычетов по операциям с данной организацией.

Представленные обществом документы в подтверждение приобретения угля признаны инспекцией недостоверными, поскольку по результатам проведенной в ходе налоговой проверки почерковедческой экспертизы установлено, что подписи, выполненные на документах от имени генерального директора общества «Терминал», ему в действительности не принадлежат.

Признавая незаконным решение инспекции и удовлетворяя требования налогоплательщика, суды первой и апелляционной инстанций пришли к выводу об отсутствии оснований для вывода о получении обществом необоснованной налоговой выгоды.

Суды установили, что приобретение угля марки ССПК у общества «Терминал» в период действия договора с этим контрагентом составляло более 90 процентов от всего объема угля, который закупался обществом и реализовывался различным контрагентам – конечным потребителям угля, в том числе, по государственным контрактам.

Поскольку инспекцией в ходе налоговой проверки не отрицалась последующая продажа угля конечным потребителям, в отношении спорных партий товара у налогоплательщика имелись удостоверения о качестве угля, выданные изготовителем, суды первой и апелляционной инстанций сочли доказанным как наличие обоснованной необходимости в привлечении поставщика для обеспечения выполнения собственных обязательств налогоплательщика перед покупателями, так и реальность поставки товара.

Отклоняя доводы инспекции об отсутствии у общества «Терминал» ресурсов для операций с углем (персонала, транспортных средств, мест хранения и др.), суды исходили из того, что поставка товара осуществлялась железнодорожным транспортом непосредственно в адрес конечных потребителей.

Суды признали недопустимым доказательством заключение почерковедческой экспертизы, полученное инспекцией в ходе налоговой проверки в порядке статьи 95 Налогового кодекса, поскольку исследование было проведено с нарушением методики. На этом основании суды пришли к выводу о недоказанности доводов инспекции, касающихся ненадлежащего характера товарных накладных и счетов-фактур, полученных налогоплательщиком от общества «Терминал».

Суды первой и апелляционной инстанций также пришли к выводу о проявлении налогоплательщиком должной осмотрительности при выборе контрагента и недоказанности обратного со стороны налогового органа.

Отменяя судебные акты, суд округа признал такие выводы судов первой и апелляционной инстанций ошибочными, как сделанные без учета существенных обстоятельств, установленных в ходе налоговой проверки. По мнению суда кассационной инстанции, разрешая дело, суды необоснованно придали значение обстоятельствам, которые не опровергают тот факт, что операции по поставке угля не могли выполняться реально, о чем, прежде всего, свидетельствует отсутствие у общества «Терминал» необходимых условий для экономической деятельности.

Поскольку фактические обстоятельства установлены, но истолкованы судами не в соответствии со статьями 171, 172, 252 Налогового кодекса, суд округа счел возможным, не передавая дело на новое рассмотрение, принять новый судебный акт об отказе в удовлетворении заявленных обществом требований.

Между тем Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации не может согласиться с принятым судом округа постановлением по следующим основаниям.

В силу взаимосвязанных положений пункта 1 статьи 252, статьи 313 Налогового кодекса при исчислении налога на прибыль налогоплательщик уменьшает полученные доходы на сумму расходов, произведенных им в связи с совершением хозяйственных операций, которые подлежат отражению в налоговом учете полно и достоверно.

Таким образом, условием признания понесенных организацией расходов при исчислении налога на прибыль является действительное (реальное) совершение тех хозяйственных операций, которые повлекли затраты налогоплательщика.

Поскольку в силу пункта 2 статьи 171, пункта 1 статьи 172 Налогового кодекса применение налоговых вычетов по налогу на добавленную стоимость

связывается с приобретением товаров (работ, услуг), их принятием к учету, реальность соответствующих хозяйственных операций также является необходимым условием для использования налоговых вычетов.

При оценке соблюдения данных требований Налогового кодекса необходимо учитывать, что законодательство о налогах и сборах исходит из презумпции добросовестности налогоплательщика и иных участников правоотношений в сфере экономики.

Соответственно, на налоговом органе, оспаривающим реальность совершенных налогоплательщиком операций и обоснованность полученной в связи с этим налоговой выгоды, лежит бремя доказывания обстоятельств, которые могут свидетельствовать о невозможности осуществления спорных операций с учетом времени, места нахождения имущества или объема материальных ресурсов, экономически необходимых для производства товаров, выполнения работ или оказания услуг.

Налоговая выгода, полученная налогоплательщиком в связи с отражением в целях налогообложения расходов по налогу на прибыль и применением налоговых вычетов по налогу на добавленную стоимость не может быть признана обоснованной, если налоговым органом будет доказано, что приобретение товаров (работ, услуг) в действительности не имело места, а представленные налогоплательщиком документы являются недостоверными, о чем налогоплательщик не мог не знать.

При рассмотрении настоящего дела суды первой и апелляционной инстанций оценили представленные доказательства по правилам статьи 71 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации и пришли к выводу о реальности поставки угля, приобретенного налогоплательщиком, именно у общества «Терминал», его действительном использовании обществом в целях реализации конечным потребителям.

Мотивы, по которым суды первой и апелляционной инстанции отклонили доводы налогового органа, подробно изложены в судебных актах. При этом суды дали оценку обстоятельствам поставки каждой партии угля, установив

наличие документов о качестве товара, выданных изготовителем, а также факты перевозки угля железнодорожным транспортом, разгрузки товара на станциях назначения для передачи потребителям.

Не соглашаясь с этими выводами, суд округа в нарушение части 1 статьи 288, пункта 13 части 2 статьи 289 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации не указал, в чем состояло их несоответствие фактическим обстоятельствам, установленным судами первой и апелляционной инстанций, ограничившись общим замечанием об отсутствии у контрагента налогоплательщика условий для осуществления предпринимательской деятельности.

Деля вывод о получении обществом необоснованной налоговой выгоды, суд округа также отметил, что в ходе выездной налоговой проверки единственный производитель марки угля, являвшегося предметом сделки, – открытое акционерное общество «Угольная компания «Кузбассразрезуголь», – отрицал поставку угля, как самому обществу «Терминал», так и лицам, которые в соответствии с банковской выпиской поставляли уголь данной организации.

Между тем в силу части 5 статьи 71 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации никакие доказательства не имеют для арбитражного суда заранее установленной силы.

Кроме того, противоречия в доказательствах, подтверждающих последовательность товародвижения от изготовителя к налогоплательщику, но не опровергающих сам факт поступления товара налогоплательщику, равно как и факты неисполнения соответствующими участниками сделок (поставщиками первого, второго и более дальних звеньев по отношению к налогоплательщику) обязанности по уплате налогов сами по себе не могут являться основанием для возложения соответствующих негативных последствий на налогоплательщика, выступившего покупателем товаров.

Как разъяснено в пункте 10 постановления № 53, в этом случае налоговая выгода может быть признана необоснованной, если налоговым органом будет доказано, что налогоплательщик действовал без должной осмотрительности и



осторожности, и ему должно было быть известно о нарушениях, допущенных контрагентом.

Оценивая доводы налогового органа и налогоплательщика, касающиеся проявления должной осмотрительности, необходимо иметь в виду, что по условиям делового оборота при осуществлении выбора контрагента субъектами предпринимательской деятельности оцениваются не только условия сделки и их коммерческая привлекательность, но и деловая репутация, платежеспособность контрагента, а также риск неисполнения обязательств и предоставление обеспечения их исполнения, наличие у контрагента необходимых ресурсов (производственных мощностей, технологического оборудования, квалифицированного персонала) и соответствующего опыта (постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 25.05.2010 № 15658/09).

Следовательно, опровергая проявление должной осмотрительности, налоговый орган вправе приводить аргументы о том, что налогоплательщик исходил лишь из коммерческой привлекательности сделки и не придавал значения добропорядочности контрагентов, а также доказывать, что налогоплательщик должен был знать о допускаемых контрагентами нарушениях.

В свою очередь налогоплательщик может дать объяснение тому, какие соответствующие деловому обороту критерии учитывались им при выборе контрагента, доказывать свою осведомленность о том, каким образом (за счет каких ресурсов, с привлечением каких соисполнителей и т.п.) должен был исполняться договор.

Рассматривая настоящее дело, суды первой и апелляционной инстанций установили, что при заключении договора с обществом «Терминал» налогоплательщик исходил из сведений о возможности и способе поставки угля, которые были сообщены ему уполномоченным представителем поставщика Алексейчевой Н.В. Будучи допрошенной в качестве свидетеля в

порядке статьи 90 Налогового кодекса, она подтвердила свое участие в заключении договора поставки угля с налогоплательщиком.

Свое участие в организации процесса доставки угля налогоплательщику железнодорожным транспортом подтвердил в порядке статьи 90 Налогового кодекса и руководитель общества с ограниченной ответственностью «САПК», которое для этих целей было привлечено обществом «Терминал».

В связи с этим у налогоплательщика отсутствовали основания для сомнений в том, что исполнение заключенного им договора на поставку угля будет осуществляться обществом «Терминал».

Суды также установили, что цена приобретения угля марки ССПК у общества «Терминал» соответствовала рыночному уровню, что при отсутствии иных доказательств позволяет сделать вывод о вступлении налогоплательщика в отношения с данным контрагентом на обычных условиях.

Между тем, из материалов дела не следует, что в ходе налоговой проверки инспекцией, как это вытекает из пункта 4 статьи 89 Налогового кодекса, были предприняты меры по устранению противоречий между полученными от производителя угля сведениями о покупателях угля и данными о перевозке этого товара железнодорожным транспортом по заказу общества «Терминал». Инспекция ограничилась анализом движения денежных средств по счетам общества «Терминал» и контрагентов последующих звеньев, не установив, каковы признаки сопричастности к этому налогоплательщика – покупателя товаров, по какой причине исключается причастность к данным действиям изготовителя товара.

Таким образом, установленные судами первой и апелляционной инстанций обстоятельства свидетельствуют о реальности спорных хозяйственных операций и отсутствии формального документооборота по рассматриваемым сделкам, в этой связи у суда округа отсутствовали предусмотренные статьей 288 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации основания для отмены судебных актов и принятия по делу нового решения об отказе в удовлетворении заявленных требований.

С учетом изложенного, Судебная коллегия Верховного Суда Российской Федерации считает, что постановление суда кассационной инстанции подлежит отмене на основании части 1 статьи 291.11 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, как принятое с существенными нарушениями норм материального и процессуального права, а решение суда первой инстанции и постановление суда апелляционной инстанций – оставлению в силе.

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

ОПРЕДЕЛИЛА:

постановление Арбитражного суда Московского округа от 06.06.2016 по делу № А40-71125/2015 Арбитражного суда города Москвы отменить.

Решение Арбитражного суда города Москвы от 16.11.2015 и постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 19.02.2016 по тому же делу оставить в силе.

Председательствующий

Т.В. Завьялова

Судьи

М.В. Пронина

Д.В. Тютин

