

# ВЕРХОВНЫЙ СУД РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

№ 309-КГ14-2191

## О П Р Е Д Е Л Е Н И Е

г. Москва

03.02.2015

дело № А07-4879/2013

резолютивная часть определения объявлена 27.01.2015

полный текст определения изготовлен 03.02.2015

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

председательствующего судьи Завьяловой Т.В.,

судей Першутова А.Г. и Прониной М.В.

рассмотрела в открытом судебном заседании дело по кассационной жалобе Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам по Республике Башкортостан на решение Арбитражного суда Республики Башкортостан от 14.01.2014 по делу № А07-4879/2013, постановление Восемнадцатого арбитражного апелляционного суда от 27.03.2014 и постановление Федерального арбитражного суда Уральского округа от 10.07.2014 по тому же делу

по заявлению закрытого акционерного общества «Опытный завод Нефтехим» к Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам по Республике Башкортостан о признании недействительным решения от 28.12.2012 № 08-60/09048 в части доначисления 42 183 554 рублей налога на прибыль, 4 247 683 рублей пеней и 16 873 420 рублей штрафа, 40 119 246 рублей налога на добавленную стоимость, 6 618 129 рублей пеней и 16 047 699 рублей штрафа,

при участии третьего лица, не заявляющего самостоятельные требования – Министерства внутренних дел по Республике Башкортостан.

В заседании приняли участие представители:

от закрытого акционерного общества «Опытный завод Нефтехим» – Бакулин В.А., Коновалов А.А., Халиуллин Г.Р.;

от Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам по Республике Башкортостан – Асадуллин М.Н., Гималетдинов М.И., Суховеев Е.М., Шулепов М.В., Юдин С.В.;

от Министерства внутренних дел по Республике Башкортостан – не явился, извещен надлежащим образом.

Заслушав доклад судьи Верховного Суда Российской Федерации Першутова А.Г., выслушав объяснения представителей участвующих в деле лиц, Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации

**установила:**

закрытое акционерное общество «Опытный завод Нефтехим» (далее – общество) обратилось в Арбитражный суд Республики Башкортостан с заявлением о признании недействительным решения Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам по Республике Башкортостан (далее – инспекция) от 28.12.2012 № 08-60/09048 в части доначисления 42 183 554 рублей налога на прибыль, 4 247 683 рублей

пеней и 16 873 420 рублей штрафа, 40 119 246 рублей налога на добавленную стоимость, 6 618 129 рублей пеней и 16 047 699 рублей штрафа.

К участию в деле в качестве третьего лица, не заявляющего самостоятельные требования, привлечено Министерство внутренних дел по Республике Башкортостан.

Решением Арбитражного суда Республики Башкортостан от 14.01.2014 с учетом определения от 17.01.2014 об исправлении опечатки, оставленным без изменения постановлением Восемнадцатого арбитражного апелляционного суда от 27.03.2014 требования общества удовлетворены, оспариваемое решение инспекции признано недействительным в обжалуемой части.

Федеральный арбитражный суд Уральского округа постановлением от 10.07.2014 оставил без изменения решение суда первой инстанции и постановление суда апелляционной инстанции.

Инспекция обратилась в Верховный Суд Российской Федерации с кассационной жалобой на указанные судебные акты, в которых просит их отменить и направить дело на новое рассмотрение в суд первой инстанции.

Письмом судьи Верховного Суда Российской Федерации от 17.10.2014 были истребованы материалы дела из Арбитражного суда Республики Башкортостан.

Определением Верховного Суда Российской Федерации от 08.12.2014 кассационная жалоба инспекции 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 291.14 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации законность обжалуемых судебных актов в пределах доводов, изложенных в кассационной жалобе, а также отзывов на нее, в отсутствие извещенного надлежащим образом представителя Министерства внутренних дел по Республике Башкортостан, судебная коллегия считает, что обжалуемые судебные акты подлежат отмене по следующим основаниям.

Как следует из материалов дела, поставив под сомнение реальность финансово-хозяйственных операций по приобретению обществом химического сырья у общества с ограниченной ответственностью «ТЭК «ТоргСервис» (далее – поставщик) по договору поставки от 10.01.2010 № 2, а также дальнейшее использование этого сырья в собственном производстве, инспекция пришла к выводу о неправомерном включении обществом в состав расходов, уменьшающих налогооблагаемую прибыль, затрат по приобретению спорного товара у названного поставщика, а также о неправомерном включении в состав налоговых вычетов по налогу на добавленную стоимость (далее – НДС) сумм НДС, уплаченных обществом этому поставщику, что и явилось основанием для доначисления спорных сумм налога на прибыль, налога на добавленную стоимость, соответствующих сумм пеней и штрафа.

Признавая недействительным решение инспекции в указанной части, суды, оценив представленные в материалы дела доказательства, принимая во внимание показания допрошенных в судебном заседании свидетелей, а также свидетельские показания, полученные инспекцией в ходе выездной налоговой проверки, пришли к выводу о реальности спорных операций по приобретению обществом химического сырья у указанного поставщика, отклонив доводы инспекции о получении обществом необоснованной налоговой выгоды, поскольку, по мнению судов, инспекцией не представлено достаточных доказательств недобросовестности общества и совершения действий, направленных на получение необоснованной налоговой выгоды.

Однако, делая вывод о реальности совершения обществом хозяйственных операций по приобретению спорного химического сырья, суды существенно нарушили нормы материального и процессуального права, что повлияло на исход дела.

Разрешение вопроса о добросовестности либо недобросовестности общества при совершении действий, имеющих своим результатом получение налоговой выгоды, связано с установлением и исследованием фактических обстоятельств и представленных доказательств, подлежащих оценке

арбитражным судом в совокупности и взаимосвязи с учетом положений статьи 71 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации.

Вместе с тем, отклоняя каждый из доводов инспекции в отдельности, суды нижестоящих инстанций не оценили все имеющиеся доказательства по делу в их совокупности и взаимосвязи, как того требуют положения части 2 статьи 71 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, а также не установили обстоятельства, имеющие существенное значение для рассмотрения настоящего спора.

В рассматриваемом случае вопрос реальности совершения обществом спорных операций по приобретению химического сырья у указанного поставщика неразрывно связан с обстоятельствами реального существования спорного товара при совершении названных финансово-хозяйственных операций, в том числе с обстоятельствами использования обществом приобретенного сырья в собственном производстве. Отсутствие доказательств реального существования товара, приобретенного обществом и использованного им при изготовлении готовой продукции, может свидетельствовать о создании обществом посредством привлечения указанного поставщика бестоварной схемы в целях получения необоснованной налоговой выгоды в виде минимизации своих налоговых обязательств в отсутствие реальности поставки спорного сырья путем создания формального документооборота. Без установления указанных обстоятельств, свидетельствующих о реальном наличии у общества спорного химического сырья в заявленных объемах, использованного в изготовлении готовой продукции, а не только исходя из результата такой деятельности, связанного исключительно с получением налоговой выгоды путем создания формального документооборота, нельзя расценивать действия общества в рамках спорных хозяйственных операций как совершенные с намерением получить экономический эффект в результате реальной предпринимательской или иной экономической деятельности.

Помимо доказательств, свидетельствующих о невозможности исполнения указанным поставщиком обязательств по поставке спорного сырья, в том числе отсутствия у поставщика необходимых ресурсов для достижения результатов экономической деятельности, оформление документов о совершении спорных операций от имени поставщика сотрудниками общества, инспекция в ходе налоговой проверки установила и представила в материалы дела доказательства необоснованного возникновения у общества налоговой выгоды, которые подлежали оценке судов в их совокупности и взаимосвязи.

Так, инспекция установила, что общество является производственным предприятием со строгим пропускным режимом на территорию, а химическое сырье – опасным грузом, перевозимым с соблюдением особых требований безопасности, что само по себе предполагает необходимым наличие у общества документов, подтверждающих доставку, получение и движение спорного сырья на предприятии при использовании его в производстве, в том числе документального учета тары (бочек, контейнеров, и т.д.) для хранения этого сырья, утилизация которой после освобождения ее в процессе использования спорного сырья также подлежит учету в установленном порядке.

Однако указанные обстоятельства, связанные со спецификой химического сырья, не устанавливались судами, а доводы инспекции остались без внимания и надлежащей правовой оценки.

Вместе с тем, как указывает инспекция, ни в ходе выездной налоговой проверки, ни при рассмотрении дела общество не представило документального подтверждения факта наличия у него указанного сырья, в том числе доставки этого сырья непосредственно на территорию общества, поступления его на склад, а также расходования в производстве. При этом допрошенные в ходе налоговой проверки свидетели – сотрудники общества не смогли пояснить указанные обстоятельства, либо отказались от своей причастности к оприходованию товара и от участия в процессе производства продукции с использованием спорного сырья.

Кроме того, в ходе выездной налоговой проверки инспекцией был установлен факт исполнения сотрудниками общества должностных обязанностей заместителя генерального директора и главного бухгалтера в организации поставщика, наделенными полномочиями на заключение от имени поставщика сделок с контрагентами и подписание финансово-хозяйственных документов, что свидетельствует о подконтрольности поставщика обществу, привлечение которого (поставщика), по мнению налогового органа, носило целенаправленный характер для имитации деятельности по поставке спорного сырья путем создания формального документооборота. Однако данному обстоятельству судами не была дана надлежащая оценка.

Наряду с этим, в ходе проведения выездной проверки инспекцией были установлены обстоятельства, которые в совокупности с представленными доказательствами, в том числе документами бухгалтерского и складского учета, касающихся движения спорного сырья на предприятии общества при использовании его в производстве, свидетельскими показаниями и заключением экспертизы, проведенной в порядке статьи 95 Налогового кодекса Российской Федерации, по мнению инспекции, свидетельствуют, что, по сути, общество при оформлении соответствующего документооборота заменяло реально используемое в производстве готовой продукции сырье «С932 Вода питьевая» на спорное химическое сырье в целях списания его в расходы для уменьшения налогооблагаемой прибыли и применения налоговых вычетов по НДС.

При этом в отсутствие доказательств использования в заявленном объеме спорного химического сырья в производстве готовой продукции, а также разумного экономического обоснования необходимости для общества в приобретении в период 2010 - 2011г.г. больших объемов партий этого сырья при минимальном его использовании в производстве, действия общества в рамках рассматриваемых хозяйственных операций не могли быть расценены как совершенные с намерением получить экономический эффект в результате реальной предпринимательской или иной экономической деятельности.

Как указывает само общество, привлечение названного поставщика было вызвано целями делового характера, так как этот выбор позволил обществу сохранить коммерческую тайну по вопросу производства готовой продукции, для которой нужна была закупка больших объемов спорного сырья, в связи с чем, проявив должную осмотрительность, общество привлекло добросовестного поставщика в целях минимизации своих налоговых рисков.

Однако, обстоятельства возможности совершения обществом операций с учетом объема приобретенного сырья, экономически необходимого для изготовления готовой продукции, которая производилась или могла быть произведена в объеме, указанном обществом в документах бухгалтерского учета, суды не устанавливали.

Вместе с тем, указанные обстоятельства, связанные с реальным существованием приобретенного обществом сырья, использованного при производстве готовой продукции, имеют существенное значение для рассмотрения настоящего спора, и без их установления вывод судов о реальности спорных хозяйственных операций нельзя признать законным и обоснованным.

Отклоняя каждый из доводов инспекции в отдельности, суды нижестоящих инстанций не оценили все имеющиеся доказательства по делу в их совокупности и взаимосвязи, как того требуют положения статьи 71 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, а также не установили все фактические обстоятельства, имеющие существенное значение для рассмотрения настоящего дела.

Кроме того, показания допрошенной в ходе налоговой проверки в качестве свидетеля Пушкаревой О.Б., чьи должностные обязанности были непосредственно связаны с приемкой сырья от поставщиков общества, не были приняты во внимание судами только на том основании, что ее допрос был произведен не в помещении, а на улице. Однако данное обстоятельство с учетом положений статьи 90 Налогового кодекса Российской Федерации само по себе не свидетельствует о недопустимости данных показаний в качестве

доказательства по делу, подлежащего оценке в совокупности с иными доказательствами по делу. В судебное заседание для дачи свидетельских показаний указанное лицо не вызывалось.

Оставив без надлежащей оценки имеющие существенное значение для рассмотрения настоящего спора указанные обстоятельства в их совокупности и взаимосвязи, а также не установив ряд существенных обстоятельств, суды пришли к неправомерному выводу о реальности совершения хозяйственных операций по приобретению спорного сырья, в отсутствие которой представленные обществом в соответствии с требованиями статей 169, 171, 172, 252 Налогового кодекса Российской Федерации документы не могут подтверждать правомерность учета этих операций для целей налогообложения прибыли и применения налоговых вычетов по НДС.

Учитывая изложенное, обжалуемые судебные акты приняты с нарушением указанных норм налогового законодательства и постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды», что повлияло на исход настоящего дела.

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, как принятые с существенными нарушениями норм материального и процессуального права, повлиявшими на исход дела.

Дело подлежит направлению на новое рассмотрение в суд первой инстанции.

При новом рассмотрении судам следует учесть изложенное, установить обстоятельства, имеющие существенное значение для рассмотрения настоящего дела, оценить доказательства в соответствии с требованиями части 2 статьи 71 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации в их совокупности и взаимной связи применительно к установленным

обстоятельствам и доводам сторон, исходя из положений норм налогового законодательства. Отсутствие в материалах дела двух последних страниц оспариваемого решения инспекции само по себе не является основанием для отмены обжалуемых судебных актов. Вместе с тем, указанное обстоятельство подлежит исполнению при новом рассмотрении дела.

Руководствуясь статьями 167, 176, 291.11-291.15 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации

определила:

решение Арбитражного суда Республики Башкортостан от 14.01.2014 по делу № А07-4879/2013, постановление Восемнадцатого арбитражного апелляционного суда от 27.03.2014 и постановление Федерального арбитражного суда Уральского округа от 10.07.2014 по тому же делу отменить, дело направить на новое рассмотрение в Арбитражный суд Республики Башкортостан.

Настоящее определение вступает в законную силу со дня его вынесения и может быть обжаловано в порядке надзора в Верховный Суд Российской Федерации в трехмесячный срок.

Председательствующий судья

Судья

Судья

Т.В. Завьялова

А.Г. Першутов

М.В. Пронина