



Арбитражный суд Пермского края
Екатерининская, дом 177, Пермь, 614068, www.perm.arbitr.ru

Именем Российской Федерации

РЕШЕНИЕ

город Пермь

17.08.2020 года

Дело № А50-17644/19

Резолютивная часть решения объявлена 17.08.2020 года. Полный текст решения изготовлен 17.08.2020 года.

Арбитражный суд Пермского края в составе судьи Шаламовой Ю.В. на основании распоряжения суда от 12.05.2020, при ведении протокола судебного заседания помощником судьи Повышевой Е.А., рассмотрев заявление общества с ограниченной ответственностью «СИВА ЛЕС» (ОГРН 1125904012552, ИНН 5904273547)

к ИФНС России по Свердловскому району г. Перми (ОГРН 1045900797029 ИНН 5904101890), УФНС России по Пермскому краю (ОГРН 1045900479525 ИНН 5902290650), ИФНС России № 23 по г. Москве (ОГРН 1047723040640 ИНН 7723013452)

о признании недействительным решения от 21.12.2018 № 16-38/18194 о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, при участии:

представителя заявителя: Русаковой Н.А., по доверенности от 26.12.2019, предъявлен паспорт;

представителя ИФНС России по Свердловскому району г. Перми: Картузовой М.В., по доверенности от 05.03.2020, предъявлен паспорт, Лузиной С.В., по доверенности от 27.12.2019, предъявлено удостоверение, Туголукова А.Н., по доверенности от 14.07.2020, предъявлено удостоверение;

представителя УФНС России по Пермскому краю: Картузовой М.В., по доверенности от 25.12.2019, предъявлен паспорт, Лузиной С.В., по доверенности от 25.12.2019, предъявлено удостоверение;

ИФНС России № 23 по г. Москве, о времени и месте рассмотрения заявления извещена надлежащим образом путем направления в их адрес копий определения о назначении дела к судебному разбирательству заказным письмом с уведомлением, а также размещения данной информации на официальном сайте суда, ссылка на который имеется в определении о

принятии заявления к производству, определении о назначении дела к судебному разбирательству,

установил:

ООО «СИВА ЛЕС» обратилось в Арбитражный суд Пермского края с заявлением к Инспекции Федеральной налоговой службы по Свердловскому району г. Перми (далее - заинтересованное лицо, инспекция, налоговый орган), Управлению Федеральной налоговой службы по Пермскому краю о признании недействительным решения от 21.12.2018 № 16-38/18194 о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, решения от 25.04.2019 № 18-18/71.

Решением суда от 10.07.2019 в удовлетворении заявленных требований отказано.

Постановлением Семнадцатого арбитражного апелляционного суда от 11.10.2019 решение суда оставлено без изменения.

Постановлением Арбитражного суда Уральского округа от 23.01.2020 решение Арбитражного суда Пермского края от 10.07.2019 по делу № А50-17644/2019 и постановление Семнадцатого арбитражного апелляционного суда от 11.10.2019 по тому же делу отменено в части отказа в удовлетворении требований общества с ограниченной ответственностью «СИВА ЛЕС» о признании недействительным решения Управления Федеральной налоговой службы по Пермскому краю от 25.04.2019 № 18-18/71, а также в части отказа в удовлетворении требований о признании недействительным решения ИФНС по Свердловскому району г. Перми от 21.12.2018 № 16-38/18194 о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, касающейся доначисления налога на прибыль организаций в сумме 4 675 133 руб., соответствующих пеней и штрафа отменить.

В части требований общества с ограниченной ответственностью «СИВА ЛЕС» о признании недействительным решения Управления Федеральной налоговой службы по Пермскому краю от 25.04.2019 № 18-18/71 производство по делу прекращено.

В части отказа в удовлетворении требований о признании недействительным решения ИФНС по Свердловскому району г. Перми от 21.12.2018 № 16-38/18194 о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, касающейся доначисления налога на прибыль организаций в сумме 4 675 133 руб., соответствующих пеней и штрафа дело направлено на новое рассмотрение в Арбитражный суд Пермского края.

В остальной части судебные акты оставлены без изменения.

При новом рассмотрении инспекция в представленных письменных пояснениях просит отказать в удовлетворении требований общества. Указывает на то, что процессуальным законодательством суду кассационной инстанции не предоставлены полномочия на определение подлежащих применению норм материального права. Инспекция в ходе проверки установила, что сделка, оформленная как приобретение в 1 квартале 2015г. фанерного кряжа технологических дров у подконтрольной организации в реальности не исполнялась, фанерный кряж и дрова не приобретались и не были перепроданы в ООО «Свеза Уральский» или иным покупателям в последующем, не остались в товарных остатках на складах налогоплательщика.

Общество в представленных возражениях указывает на то, что при проведении налоговой проверки выбран подход – полное непринятие затрат при исчислении налога на прибыль, который противоречит ситуации, когда при отсутствии опровержения фактов продажи спорной продукции конечному потребителю, неизбежно влечет искажение реального размера налоговых обязательств по налогу на прибыль. Дополнительные доказательства наличия завышения рассматриваемых затрат совместно с пояснениями налогового органа в материалы дела не представлено.

Рассмотрев материалы дела, исследовав письменные доказательства, заслушав объяснения представителей сторон, суд приходит к следующим выводам.

Как следует из материалов дела, инспекцией проведена выездная налоговая проверка общества за 2014-2016 годы, оформленная актом проверки от 17.08.2018 № 16-38/8/11593, в ходе которой выявлены обстоятельства, опровергающие исполнение обязательств (операций) ООО «Пермснэб» (поставщик), являющегося стороной по договору поставки лесоматериалов с обществом (покупатель), при этом обязательства по исполнению сделки не переданы по договору или в силу закона иному лицу. Невыполнение налогоплательщиком условий, предусмотренных подпунктом 2 пункта 2 статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ), повлекло необоснованное уменьшение подлежащего уплате налога на добавленную стоимость и налога на прибыль организации.

По результатам рассмотрения материалов налоговой проверки налоговым органом вынесено решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения от 21.12.2018 № 16-38/18194, которым налогоплательщику по выявленным в ходе проверки нарушениям доначислены НДС, налог на прибыль в общей сумме 10 131 599 руб., пени - 3 952 195,97 руб. Заявитель привлечен к ответственности по пункту 3 статьи

122 НК РФ в виде взыскания штрафа в размере 467 51236 руб. (с учетом обстоятельств, смягчающих ответственность, размер штрафа снижен в 4 раза).

Не согласившись с вынесенным инспекцией решением, заявитель обжаловал его в вышестоящий налоговый орган .

Решением Управления Федеральной налоговой службы по Пермскому краю от 25.04.2019 № 18-18/71 жалоба общества на ненормативный акт Инспекции оставлена без удовлетворения.

Считая, что решение налогового органа от 21.12.2018 № 16-38/18194 о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, не соответствуют Налоговому кодексу Российской Федерации, общество обратилось в Арбитражный суд Пермского края с заявлением о признании его недействительным в полном объеме.

С учетом постановления Арбитражного суда Уральского округа от 23.01.2020 спорным является эпизод, связанный с доначислением налога на прибыль в сумме 4 675 133 руб., соответствующих сумм пени и штрафных санкций.

Суд, исследовав доводы и доказательства, заслушав пояснения сторон, приходит к следующим выводам.

На основании статьи 247 НК РФ объектом налогообложения по налогу на прибыль организаций признается прибыль, полученная налогоплательщиком. Прибылью в целях главы 25 НК РФ признаются для российских организаций полученные доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов, которые определяются в соответствии с главой 25 НК РФ.

В статье 252 НК РФ определено, что расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты, осуществленные (понесенные) налогоплательщиком. Под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме; под документально подтвержденными - затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством Российской Федерации. Расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

Затраты не подлежат включению в расходы по налогу на прибыль организаций на основании пункта 49 статьи 270 НК РФ, если не соответствуют критериям, указанным в пункте 1 статьи 252 НК РФ.

Согласно правовой позиции Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации, изложенной в постановлении Пленума ВАС РФ от

12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» (далее – Постановление №53), судебная практика разрешения налоговых споров исходит из презумпции добросовестности налогоплательщиков и иных участников правоотношений в сфере экономики. В связи с этим предполагается, что действия налогоплательщика, имеющие своим результатом получение налоговой выгоды, экономически оправданны, а сведения, содержащиеся в налоговой декларации и бухгалтерской отчетности, – достоверны.

Представление налогоплательщиком в налоговый орган всех надлежащим образом оформленных документов, предусмотренных законодательством о налогах и сборах, в целях получения налоговой выгоды является основанием для ее получения, если налоговым органом не доказано, что сведения, содержащиеся в этих документах, неполны, недостоверны и(или) противоречивы.

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).

Налоговая выгода не может рассматриваться в качестве самостоятельной деловой цели. Поэтому если судом установлено, что главной целью, преследуемой налогоплательщиком, являлось получение дохода исключительно или преимущественно за счет налоговой выгоды в отсутствие намерения осуществлять реальную экономическую деятельность, то в признании обоснованности ее получения может быть отказано.

Таким образом, с учетом характера спора, предметом исследования арбитражного суда являются обстоятельства совершения спорных хозяйственных операций, повлекших заявление налогоплательщиком налоговой выгоды, в том числе реальность и непротиворечивость представленных в обоснование выгоды документов (подтверждение факта совершения конкретных операций).

При этом суд не должен ограничиваться проверкой формального соответствия представленных налогоплательщиком документов требованиям НК РФ, а должен оценить все доказательства по делу в совокупности и во взаимосвязи с целью исключения внутренних противоречий и расхождений между ними.

Согласно оспариваемому решению единственным основанием для отказа в получении налоговой выгоды применительно к налогу на прибыль послужили те же обстоятельства, что и по НДС, а именно создание ООО

«Сива лес» фиктивного документооборота в отношении ООО «Пермснаб» при фактическом приобретении фанерного кряжа и дров технологических у лесозаготовителей, не являющихся плательщиками НДС. Иного налоговым органом в ходе настоящей выездной налоговой проверки не установлено.

Согласно постановлению суда кассационной инстанции, суды нижестоящих инстанций пришли к верному выводу о том, что представленные инспекцией доказательства полностью подтверждают ее выводы о том, что фактически налогоплательщиком сделки с ООО «Пермснаб» не заключались, а имело место умышленное создание налогоплательщиком фиктивного документооборота в отношении указанной организации при фактическом приобретении фанерного кряжа и дров технологических для целей поставок на фанерный завод у лесозаготовителей, не являющихся плательщиками НДС.

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 ООО «Пермснаб», суд кассационной инстанции находит выводы судов о незаконном применении обществом спорных налоговых вычетов по НДС в полной мере соответствующими положениям статьи 54.1, 171, 172 НК РФ.

Между тем, ссылки налогового органа на нарушение налогоплательщиком правил ведения бухгалтерского учета в проверяемом периоде как основание для отказа в принятии спорных затрат при исчислении налога на прибыль, по мнению суда кассационной инстанции, необоснованно приняты судами во внимание с учетом того, что факты поступления товара налогоплательщику и последующей продажи им спорной продукции конечному потребителю (фанерному заводу) инспекцией не отрицаются.

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: обязательства по спорной сделке (приобретение лесоматериала для целей поставки в адрес фанерного завода) исполнены не ООО «Пермснаб» при том, что обязательства по исполнению сделки не переданы по договору или в силу закона иному лицу.

Судами обеих инстанций этот вывод инспекции полностью поддержан с указанием на то, что факт исполнения спорной сделки не тем лицом, от имени которого соответствующая сделка была оформлена, а иными лицами (лесозаготовителями), следует расценивать как отсутствие реальной

хозяйственной операции именно с названным в договоре контрагентом, что является достаточным основанием не только для отказа в праве на вычет по НДС, но и на учет соответствующих расходов по налогу на прибыль.

Между тем подобное толкование положений части 2 статьи 54.1 НК РФ носит сугубо формальный характер, при котором не учтено то, что данная норма не устанавливает те последствия невыполнения указанных в ней требований, которые вменены налогоплательщику в рамках настоящего дела.

Запрет на проведение так называемой «налоговой реконструкции» налогового обязательства по налогу на прибыль путем установления расходной части расчетным путем на основании подпункта 7 пункта 1 статьи 31 НК РФ в рассматриваемой норме отсутствует.

Более того, применение положений части 2 статьи 54.1 НК РФ налоговым органом и судами необоснованно произведено в отрыве от основополагающих положений действующего налогового законодательства, а именно положений статьи 57 Конституции Российской Федерации, статьи 3 НК РФ, устанавливающих правило о том, что налог в обязательном порядке должен иметь экономическое основание и не может быть произвольным.

Подход же, предложенный инспекцией (полное непринятие затрат при исчислении налога на прибыль), в ситуации, когда факты поступления товара налогоплательщику и последующей продажи им спорной продукции конечному потребителю налоговым органом в ходе проверки не опровергнуты, неизбежно влечет искажение реального размера налоговых обязательств по налогу на прибыль, поскольку обязательным условием признания понесенных организацией расходов при исчислении налога на прибыль является лишь действительное (реальное) совершение тех хозяйственных операций, которые повлекли затраты налогоплательщика (статьи 247, 252, 313 НК РФ).

Пленум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в пункте 3 Постановления от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» 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.

Конституционный Суд Российской Федерации также придерживается подхода, согласно которому положения налогового законодательства не допускают доначисления сумм в размере большем, чем установлено законом; налоговые органы в ходе мероприятий налогового контроля определяют

объем налоговой обязанности исходя из фактических показателей хозяйственной деятельности налогоплательщика (определение от 04.07.2017 № 1440).

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.

Соответствующие доводы налогового органа об умышленном характере совершенного налогового правонарушения не могут быть приняты во внимание с учетом того, что 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 имеет значение лишь при определении размера штрафной санкции по статье 122 НК РФ. В противном случае доначисление налога в большем, чем должно, размере, становится дополнительной мерой налоговой ответственности, которая действующим налоговым законодательством не предусмотрена.

В пункте 7 Постановления № 53 указано, что 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.

В целях установления истинного размера налогового обязательства налогоплательщика, представившего ненадлежащие подтверждающие документы, в пункте 8 Постановления Пленума от 30.07.2013 № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации» (далее - Постановление № 57) указано, что расходы по спорным операциям определяются налоговым органом на основании данных об аналогичных операциях самого налогоплательщика. Бремя доказывания того, что размер расходов, определенный налоговым органом по правилам подпункта 7 пункта 1 статьи 31 НК РФ, не соответствует фактическим условиям экономической деятельности налогоплательщика, возлагается на последнего, поскольку именно он несет риски, связанные с возникновением оснований для применения налоговым органом расчетного метода определения сумм налога.

Указания суда кассационной инстанции в силу положений ч. 2.1 ст. 289

АПК РФ обязательны для арбитражного суда, вновь рассматривающего дело. Доводы налогового органа об обратном основаны на неверном толковании и понимании процессуального законодательства.

Из материалов следует, что в проверяемом периоде общество осуществляло деятельность, связанную с заготовкой, переработкой и реализацией лесопродукции, пиломатериалов. Основным покупателем продукции являлось ООО «СВЕЗА Уральский» (ООО «Пермский фанерный комбинат»).

Согласно представленным при проведении проверки документам для обеспечения указанной деятельности налогоплательщик заключил с ООО «Пермснаб» (поставщик) договор от 24.02.2015 № СЛ-17/15, согласно которому поставщик обязался поставить в адрес покупателя сырье (фанерный кряж (фанерное березовое сырье) и дрова технологические) в количестве, ассортименте, сроки, по цене и качеству, зафиксированным в приложениях к договору (пункт 1.2). Доставка товара производится поставщиком собственными силами и за свой счет (пункт 2.2). Одновременно с партией товара поставщик предоставляет копию лесной декларации (первый и последний лист), товарно-транспортную накладную, счета-фактуры (пункт 2.3).

Общая стоимость лесоматериалов по сделке с ООО «Пермснаб» составила 35 770 167 руб. Налог, предъявленный по счетам-фактурам организации-поставщика, отражен обществом в составе налоговых вычетов в налоговых декларациях по НДС за 1-й квартал 2015 года. Затраты на приобретение у контрагента лесоматериала учтены заявителем в составе расходов по налогу на прибыль за 2015 год.

Как следует из судебных актов по настоящему делу в неотмененной части представленные инспекцией доказательства полностью подтверждают выводы о том, что фактически налогоплательщиком сделки с ООО «Пермснаб» не заключались, а имело место умышленное создание налогоплательщиком фиктивного документооборота в отношении указанной организации при фактическом приобретении фанерного кряжа и дров технологических для целей поставок на фанерный завод у лесозаготовителей, не являющихся плательщиками НДС.

Из оспариваемого решения следует, что поставки лесоматериалов производились не спорным контрагентом (ООО «Пермснаб»), а индивидуальными предпринимателями, юридическими и физическими лицами – лесозаготовителями Афанасьевского района Кировской области, не являющимися плательщиками НДС.

Площадка в д. Аверина Афанасьевского района Кировской области

была предоставлена ООО «Лестрейд» на основании договоров аренды от 29.10.2019, 14.01.2010, в дальнейшем передана ООО «ПермлесГрупп».

Согласно свидетельских показаний работников, трудоустроенных в ООО «Лестрейд», ООО «ПермлесГрупп» и осуществляющих трудовую деятельность на производственной базе в с. Сива Пермского края и на складской площадке в д. Аверины Кировской области Тихов В.А. (руководитель налогоплательщика) имел непосредственное отношение к осуществлению деятельности указанных организаций (в том числе показания Варнковой Л.А.) Налоговый орган в решении указал, что Тихов В.А., контролируя поставки на площадке д. Аверины знал о фактических поставщиках продукции и о схемах ООО «Лестрейд» и ООО «ПермлесГрупп».

В связи с проведением нескольких выездных проверок ООО «Лестрейд» в 1 квартале 2015г. закрыло объемы поставок в адрес ООО «Свежа Уральский». Письмом от 22.01.2015 ООО «Лестрейд» сообщило ООО «Свежа Уральский», что в дальнейшем поставок не будет.

Таким образом, располагая информацией о наличии на складских площадках древесины, должностным лицом налогоплательщика фанерный кряж, находящийся на складской площадке д. Аверины Кировской области был реализован в адрес ООО «Свежа Уральский» через ООО «СИВА ЛЕС» с использованием фиктивных операций через ООО «Пермнаб», являющийся промежуточным звеном между ООО «СИВА ЛЕС» и реальными изготовителями Кировской области (данные выводы указаны налоговым органом в пояснениях от 10.07.2019).

Из материалов дела, следует, что фактическими производителями спорного фанерного кряжа являются лесозаготовители Кировской области, осуществляющей поставку на площадку в д. Аверины. Данное обстоятельство подтверждается показаниями Полудницыной В.М., Полудницына О.П., Тебенкова А.Н., Дубайлова С.Е., Черанева Е.Ю., Селезнева С.А., Кытманова Е.А., Конькова Ф.И., Бузмакова А.Г., Меркучева Е.А., Некрасова С.Н., Порубова Ю.Н., Михайловой О.В., Хариной В.Н., Некрасова В.В., Варанкина В.Д., Габова А.Г., Бисерова Н.Ю., Варанкина А.И., Бузмакова Б.А., Мартыанова Ю.А., Злобина В.В., Габова С.Г., Габова В.Л., Варанкина А.А., Семакова В.Г., Маркова В.Ф., Черанева М.Н., Коньковой Н.И., Торопынина А.П., Беляева Е.Н., Селезнева А.А., Некрасова Ю.К., Бисерова С.П., Порубова А.Ф., Казакова С.Н., Быданцева В.С., Варанкина М.А.

Из данных показаний следует, что фанерный кряж завозился в д. Аверны, договаривались по поставке с Тиховым В.А., по оплате

договаривались с Тиховым В.А.

Таким образом, из материалов дела в совокупности следует, что спорная поставка осуществлялась лесозаготовителями Кировской области через налогоплательщика. Лесозаготовители получали соответствующую оплату. Доказательств иного налоговым органом не представлено.

Исходя из вышесказанного, суд приходит к выводу о том, что закуп товара у лесозаготовителей Кировской области не может быть основанием для вывода налогового органа о невозможности несения налогоплательщиком правомерных и обоснованных расходов на закуп товара и их учета в составе расходов.

Ссылки налогового органа на то, что бухгалтерским учетом не подтверждается закуп продукции судом рассмотрен и отклонен, поскольку как указано судом кассационной инстанции нарушение налогоплательщиком правил ведения бухгалтерского учета в проверяемом периоде как основание для отказа в принятии спорных затрат при исчислении налога на прибыль, с учетом того, что факты поступления товара налогоплательщику и последующей продажи им спорной продукции конечному потребителю (фанерному заводу) инспекцией не отрицаются.

Несмотря на неоднократные предложения суда произвести расчет реальных налоговых обязательств, исходя из закупа товара у лесозаготовителей Кировской области, не являющихся плательщиками НДС, отраженного в оспариваемом решении, налоговый орган уклонился от составления данного расчета.

Поскольку инспекция не опровергла представленных обществом доказательств, свидетельствующих о реальности совершенных хозяйственных операций по возмездному за купу продукции, и не доказала того обстоятельства, что упомянутые операции в действительности не совершались, вывод о документальной неподтвержденности спорных расходов как понесенных именно в рамках сделки с конкретными контрагентами не влечет безусловного отказа в признании таких расходов для целей исчисления налога на прибыль со ссылкой на положения пункта 1 статьи 252 НК РФ.

Стоимость закупа налоговым органом не опровергнута надлежащими доказательствами. В данном случае в ходе судебного разбирательства установлено право общества на уменьшение базы, облагаемой налогом на прибыль, на сумму затрат по сделкам по за купу товара в заявленном размере и по указанной стоимости, в связи с чем решение налогового органа в данной части не соответствует требованиям действующего законодательства.

Из материалов дела следует, что инспекция, не оспаривая факт

поступления продукции обществу напрямую от сельхозпроизводителей, исходила из невозможности учета в полном объеме расходов, связанных с приобретением продукции, на основании статьи 54.1 НК РФ, поскольку они понесены не по операциям с «проблемным» контрагентом, а по неоформленным отношениям с реальными сельхозпроизводителями.

Пунктом 1 статьи 54.1 НК РФ предусмотрено, что 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. При отсутствии обстоятельств, предусмотренных пунктом 1 настоящей статьи, по имевшим место сделкам (операциям) налогоплательщик вправе уменьшить налоговую базу и (или) сумму подлежащего уплате налога в соответствии с правилами соответствующей главы части второй НК РФ при соблюдении одновременно следующих условий: 1) основной целью совершения сделки (операции) не являются неуплата (неполная уплата) и (или) зачет (возврат) суммы налога; 2) обязательство по сделке (операции) исполнено лицом, являющимся стороной договора, заключенного с налогоплательщиком, и (или) лицом, которому обязательство по исполнению сделки (операции) передано по договору или закону (пункт 2 статьи 54.1 НК РФ).

В целях пунктов 1 и 2 названной статьи подписание первичных учетных документов неустановленным или неуполномоченным лицом, нарушение контрагентом налогоплательщика законодательства о налогах и сборах, наличие возможности получения налогоплательщиком того же результата экономической деятельности при совершении иных не запрещенных законодательством сделок (операций) не могут рассматриваться в качестве самостоятельного основания для признания уменьшения налогоплательщиком налоговой базы и (или) суммы подлежащего уплате налога неправомерным (пункт 3 статьи 54.1 НК РФ).

Суд отклоняет данные выводы, поскольку введение в действие статьи 54.1 НК РФ является основанием для кардинального изменения судебной практики; при установлении налоговыми органами наличия в рамках заключенных налогоплательщиком сделок (операций) хотя бы одного из двух обстоятельств, определенных в пункте 2 статьи 54.1 НК РФ, ему должно быть отказано в праве на учет понесенных расходов, а также заявления по ним к вычету (зачету) сумм НДС в полном объеме. То есть, без исследования фактических обстоятельств, связанных с поставкой налогоплательщику товаров (работ, услуг), в том числе по вопросам реальности поставленного

товара (работ, услуг); обстоятельств его поставки - от спорных поставщиков или непосредственно от продавцов (производителей), деятельность которых не вызывает сомнений у налогового органа (письма Федеральной налоговой службы от 16.08.2017 № СА-4-7/16152@ и от 31.10.2017 № ЕД-4-9/22123@).

Из толкования статьи 54.1 НК РФ следует, что при формальном документообороте с заявленным контрагентом, но при фактическом исполнении обязательства третьим лицом при несоблюдении условий пункта 2 указанной статьи, установлен запрет на получение необоснованной налоговой выгоды налогоплательщиком именно по недостоверным (формальным) документам, что не освобождает налоговые органы от обязанности проверить осуществлялись ли в действительности какие-либо хозяйственные операции под прикрытием формального документооборота, выявить их действительный экономический смысл и определить действительный размер соответствующих налоговых обязательств.

В пояснительных записках к законопроекту № 529775-6 «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации» указано, что проект подготовлен с целью защиты налогоплательщиков, надлежащим образом исполняющих обязанности, предусмотренные законодательством о налогах и сборах. Обосновывается преемственность законопроекта правоприменительной практике, которая была выработана при рассмотрении налоговых споров, связанных с признанием (непризнанием) обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды, в том числе Постановлению № 53. Предлагается законодательно закрепить соответствующие понятия, в частности ввести принцип добросовестности налогоплательщика, определить понятие "злоупотребление правом"; исключить негативные налоговые последствия для налогоплательщиков, надлежащим образом исполняющих свои налоговые обязанности; закрепить общее правило, запрещающее налогоплательщикам учитывать в целях налогообложения факты хозяйственной жизни, основной целью учета которых является неуплата или неполная уплата и (или) зачет (возврат) сумм налога.

В решении Комитета по бюджету и налогам от 13.05.2015 по данному законопроекту также отмечено, что в целях обеспечения нормальных и стабильных условий для ведения предпринимательской деятельности законопроектом закрепляются положительные элементы правоприменительной практики, которая была выработана налоговыми органами и арбитражными судами при рассмотрении налоговых споров, связанных с признанием (непризнанием) обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды.

Введение статьи 54.1 НК РФ в главу восьмую общей части НК РФ «Исполнение обязанности по уплате налогов, сборов, страховых взносов» не сопровождалось изменением принципов правового регулирования в сфере налогообложения, введением дополнительных составов налоговых правонарушений и санкций, сужением полномочий налоговых органов.

В рассматриваемом случае искажение имело место в сведениях относительно участия контрагента в поставке продукции.

Применение положений пункта 2 статьи 54.1 НК РФ налоговым органом необоснованно произведено в отрыве от основополагающих положений действующего налогового законодательства, а именно положений статьи 57 Конституции Российской Федерации, статьи 3 НК РФ, устанавливающих правило о том, что налог в обязательном порядке должен иметь экономическое основание и не может быть произвольным.

Подход же, предложенный инспекцией (полное непринятие затрат при исчислении налога на прибыль), в ситуации, когда факты поступления товара налогоплательщику непосредственно от сельхозпроизводителя и последующего использования товара в производственной деятельности налогоплательщика налоговым органом в ходе проверки не опровергнуты, неизбежно влечет искажение реального размера налоговых обязательств по налогу на прибыль, поскольку обязательным условием для принятия к учету обществом расходов при исчислении налога на прибыль является лишь действительное (реальное) совершение тех хозяйственных операций, которые влекут затраты налогоплательщика (статьи 252, 272, 273, 313 НК РФ).

Пленум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в пункте 3 Постановления № 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.

Как разъяснено Конституционным Судом Российской Федерации, положения налогового законодательства не допускают доначисления сумм в размере большем, чем установлено законом; налоговые органы в ходе мероприятий налогового контроля определяют объем налоговой обязанности исходя из фактических показателей хозяйственной деятельности налогоплательщика (Определение от 04.07.2017 № 1440).

Следовательно, выявление искажений в сведениях о фактах хозяйственной деятельности предполагает доначисление суммы налога, подлежащей уплате в бюджет, таким образом, как если бы налогоплательщик не злоупотреблял правом. В рассматриваемом случае, - как если бы договоры

были напрямую заключены с сельхозпроизводителями.

Суд признал доказанными факты движения товара от сельхозпроизводителя, использования его заявителем в производственной деятельности. Указанные обстоятельства налоговым органом не опровергнуты в ходе судебных заседаний. Фактически налоговым органом не предприняты надлежащие меры по выяснению всех обстоятельств. Без предоставления ТМЦ осуществить поставку в адрес ООО «Свеза Уральский» в заявленном размере, иного налоговым органом не доказано, соответствующие доводы об отсутствии потребности в спорных материалах инспекцией документально не подтверждены. Между тем, прямых доказательств того, что данные ТМЦ принадлежали налогоплательщику, были им самостоятельно добыты в отраженных размерах, иным способом безвозмездно получены, а не были поставлены возмездно иными контрагентами, в ходе мероприятий налогового контроля не добыто.

Таким образом, суд, руководствуясь правовыми позициями, выработанными высшими судебными инстанциями по вопросам налоговой выгоды, которые не претерпели изменений с введением в действие статьи 54.1 НК РФ, определил, что заявленный размер расходов по налогу на прибыль соответствует действительной хозяйственной деятельности налогоплательщика.

Довод инспекции о том, что статьей 54.1 НК РФ были ужесточены требования к налогоплательщикам (установлены обстоятельства, выявление которых допускает полный отказ в возможности реализации прав на получение налоговых вычетов и учет расходов при налогообложении прибыли), подлежит отклонению как основанный на неверном толковании нормы права, в том числе как противоречащий в рассматриваемом случае положениям пункта 2 статьи 5, пункта 5 статьи 82 НК РФ, статьи 2 Федерального закона от 18.07.2017 № 163-ФЗ в их совокупности.

Таким образом, несоблюдение хотя бы одного из условий пункта 2 статьи 54.1 НК РФ не позволяет налогоплательщику уменьшить налоговую базу на основании именно тех документов, при формировании которых допущены злоупотребления, но не лишает его права, а налоговый орган - обязанности, определить действительный размер экономически обоснованных расходов и учесть их в целях налогообложения.

Исследовав материалы дела и представленные доказательства, арбитражный суд считает, что комплекс мер, которые инспекция провела в ходе выездной налоговой проверки, и полученные по ним результаты, не позволяют суду согласиться с выводами инспекции в части правомерности доначисления налога на прибыль.

Вместе с тем, в силу конституционного требования о необходимости уплаты только законно установленных налогов и сборов во взаимосвязи с предписаниями статей 15 и 18 Конституции Российской Федерации, механизм налогообложения должен обеспечивать полноту и своевременность взимания налогов и сборов с обязанных лиц и одновременно - надлежащий правовой характер деятельности уполномоченных органов и должностных лиц, связанной с изъятием средств налогообложения (Постановления Конституционного Суда Российской Федерации от 10.07.2017 № 19-П, от 01.07.2015 № 19-П, от 03.06.2014 № 17-П, от 17.03.2009 № 5-П, от 16.07.2004 № 4-П).

В решениях Конституционного Суда Российской Федерации (Постановления от 15.02.2019 № 10-П, от 17.01.2018 № 3-П и от 18.02.2000 № 3-П) неоднократно указывалось, что цели одной только рациональной организации деятельности органов власти не могут служить основанием для ограничения прав и свобод граждан и организаций, поскольку иное может приводить к недопустимому отступлению от принципов равенства и справедливости, в частности, в сфере налогообложения - к нарушению статьи 57 Конституции Российской Федерации во взаимосвязи с ее статьями 6 (часть 2), 7, 19 (часть 1) и 55 (часть 3).

Учитывая изложенное и принимая во внимание положения пункта 2 статьи 22 НК РФ, устанавливающие обязанность налоговых органов обеспечивать права налогоплательщиков, налоговое администрирование должно осуществляться с учетом принципа добросовестности, предполагающего учет законных интересов плательщиков налогов и недопустимость создания условий для взимания налогов сверх того, что требуется по закону.

Данная позиция ранее уже высказывалась Судебной коллегией по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации в определениях от 16.02.2018 № 302-КГ17-16602, от 03.08.2018 № 305-КГ18-4557 и нашла отражение в пункте 35 Обзора судебной практики Верховного Суда Российской Федерации № 4 (2018), утвержденного Президиумом Верховного Суда Российской Федерации 26.12.2018 в целях обеспечения единства судебной практики.

Соответственно, недопустим отказ в осуществлении прав налогоплательщиков только по формальным основаниям, не связанным с существом реализуемого права.

В рассматриваемом случае инспекцией установлены лишь отдельные обстоятельства, косвенно свидетельствующие о возможности получения заявителем необоснованной налоговой выгоды в данной части.

Достаточных доказательств, в совокупности бесспорно свидетельствующих о получении заявителем необоснованной налоговой выгоды не имеется.

Поскольку инспекция не опровергла представленных обществом доказательств, свидетельствующих о реальности совершенных хозяйственных операций по возмездному приобретению товара и не доказала того обстоятельства, что упомянутые операции в действительности не совершались, вывод о документальной неподтвержденности спорных расходов как понесенных именно в рамках сделки с конкретным контрагентом не влечет безусловного отказа в признании таких расходов для целей исчисления налога на прибыль со ссылкой на положения пункта 1 статьи 252 НК РФ.

В данном случае в ходе судебного разбирательства установлено право общества на уменьшение базы, облагаемой налогом на прибыль, на сумму затрат по сделкам, в связи с чем решение налогового органа в данной части не соответствует требованиям действующего законодательства, оспариваемое решение налогового органа подлежит отмене в части доначисления налога на прибыль в сумме 4 675 133 руб., соответствующих сумм пени и штрафных санкций по ст. 122 НК РФ.

В силу ст. 110 АПК РФ судебные расходы по уплате государственной пошлины относятся на налоговый орган.

Руководствуясь статьями 110, 167-170, 176, 201 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, Арбитражный суд Пермского края

Р Е Ш И Л:

Признать недействительным решение ИФНС России по Свердловскому району г. Перми (ОГРН 1045900797029 ИНН 5904101890) от 21.12.2018 № 16-38/18194 о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения в части доначисления налога на прибыль 4 675 133 руб., соответствующих сумм пени, штрафа по п. 3 ст. 122 НК РФ, как несоответствующее положениям налогового законодательства.

Обязать ИФНС России № 23 по г. Москве (ОГРН 1047723040640 ИНН 7723013452) устранить допущенные нарушения прав и законных интересов заявителя.

Взыскать с ИФНС России по Свердловскому району г. Перми (ОГРН 1045900797029 ИНН 5904101890) в пользу общества с ограниченной ответственностью «СИВА ЛЕС» (ОГРН 1125904012552, ИНН 5904273547) судебные расходы по уплате госпошлины в сумме 3000 руб.

Решение может быть обжаловано в порядке апелляционного

производства в Семнадцатый арбитражный апелляционный суд в течение одного месяца с даты его изготовления в полном объеме через Арбитражный суд Пермского края.

Судья

Ю.В. Шаламова