

**Арбитражный суд Восточно-Сибирского округа**

ул. Чкалова, дом 14, Иркутск, 664025, www.fasvso.arbitr.ru
тел./факс (3952) 210-170, 210-172

ПОСТАНОВЛЕНИЕ

город Иркутск
13 ноября 2023 года

Дело № А10-1190/2022

Арбитражный суд Восточно-Сибирского округа в составе:

председательствующего Рудых А.И.,

судей: Ананьиной Г.В., Кореневой Т.И.,

при ведении помощником судьи Слободчиковой О.А. протокола открытого судебного заседания, проводимого с использованием видеоконференц-связи Арбитражного суда Республики Бурятия, с участием судьи Субанаква С.К., при ведении протокола отдельного процессуального действия помощником Кузнецовой С.К.,

при участии представителей: Управления Федеральной налоговой службы России по Республике Бурятия – Будажаповой Э.Э. и Хинхаевой М.О. (доверенности от 25.10.2022, 08.08.2022 диплом), общества с ограниченной ответственностью «Центр сухофруктов» – Очировой Д.А. (доверенность от 01.06.2023, диплом),

рассмотрев в открытом судебном заседании кассационную жалобу общества с ограниченной ответственностью «Центр сухофруктов» на решение Арбитражного суда Республики Бурятия от 17 мая 2023 года по делу № А10-1190/2022, постановление Четвертого арбитражного апелляционного суда от 11 сентября 2023 года по тому же делу, установил:

общество с ограниченной ответственностью «Центр сухофруктов» (ОГРН 1140327014409, ИНН 0326525500, далее – общество, налогоплательщик) обратилось в арбитражный суд с заявлением, уточненным в порядке статьи 49 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации (далее – АПК РФ) к Управлению Федеральной налоговой службы по Республике Бурятия (ОГРН 1040302981542, ИНН 0326022754, далее – налоговый орган, Управление) о признании незаконным решения от 19.10.2021 № 14-16 о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения в части начисления за 2016, 2017 годы: 1 554 857 рублей налога на добавленную стоимость (далее – НДС), 710 362 рублей 64 копеек соответствующих ему пени, 209 910 рублей и 1 517 708 рублей налога на прибыль организаций (далее – налог на

прибыль), 262 771 рубля 78 копеек и 1 953 346 рублей 57 копеек пени, 11 145 рублей и 63 153 рублей штрафов.

Решением Арбитражного суда Республики Бурятия от 17 мая 2023 года, оставленным без изменения постановлением Четвертого арбитражного апелляционного суда от 11 сентября 2023 года, в удовлетворении требований отказано.

Общество, ссылаясь на нарушение норм материального права (статьи 54, 54.1, 82, 95, 100, 101 (пункт 14), 169, 171, 172 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – Кодекс, НК РФ)), постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды», (далее – Постановление № 53), правовые позиции Конституционного Суда Российской Федерации, просит решение и постановление отменить, не передавая дело на новое рассмотрение, принять новый судебный акт об удовлетворении требований.

По мнению заявителя кассационной жалобы: все спорные хозяйственные операции были реальными, налоговый орган не опроверг факт последующей реализации всего приобретенного от спорных контрагентов товара покупателям налогоплательщика; обществом представлен полный комплект документов, подтверждающих право на применение налоговых вычетов и расходов по налогу на прибыль; решение налогового органа по результатам проверки принято с нарушением срока (спустя 5 месяцев с даты составления акта проверки); экспертное заключение от 13.06.2021 № 16/2021 является недопустимым доказательством, так как составлено в нарушение требований пунктов 7, 9 статьи 95 Кодекса (и общество было лишено права заявить возражения и поставить дополнительные вопросы; суды не установили, эксперты не пояснили как вывод о «технической подделке документов» влияет на их действительность; изменение оснований доначисления спорных сумм налогов в решении по сравнению с актом проверки (переквалификация с подпункта 2 пункта 2 на пункт 1 статьи 54.1 НК РФ) нарушает права налогоплательщика и лишает его права на предоставление возражений.

Управление в отзыве на кассационную жалобу против ее доводов возразило, ссылаясь на их несостоятельность.

Присутствующие в судебном заседании представители сторон поддержали доводы и возражения, изложенные в кассационной жалобе и отзыве на нее, представитель общества дополнительно указал на нарушение судами статьи 71 ПК РФ при оценке его доводов и представленных в их обоснование доказательств.

Проверив в порядке главы 35 АПК РФ правильность применения арбитражными судами норм материального и соблюдение норм процессуального права, соответствие выводов судов о применении норм права установленным ими по делу обстоятельствам и

имеющимся в деле доказательствам и, исходя из доводов кассационной жалобы и возражений относительно неё, суд округа приходит к следующим выводам.

По результатам выездной налоговой проверки за период с 01.01.2016 по 01.12.2019 налоговым органом составлен акт 06.11.2020 № 14-08 и 19.10.2021 вынесено решение № 14-16, которым за 2016-2017 годы начислены, в том числе оспариваемые суммы по НДС и по налогу на прибыль.

Основанием для доначисления оспариваемых сумм послужили выводы налогового органа о нереальности сделок налогоплательщика с двенадцатью контрагентами – обществами с ограниченной ответственностью (ООО) «Гуд Фрут», «Престиж плюс», «Союзторг», «Радуга», «Обшор», «Базилик», «Сибирь Ресурс», «Натс-Фуд», «Караван», «Торг Сиб», «Ренессанс», «Азияфрукт» и создание искусственного документооборота в целях завышения расходов при исчислении налога на прибыль и вычетов по НДС.

Полагая указанное решение незаконным и необоснованным в указанной части, соблюдая досудебный порядок урегулирования спора, общество обратилось в суд с рассматриваемыми требованиями.

Отказывая в удовлетворении требований, суды исходили из доказанности налоговым органом обстоятельств искажения обществом сведений о фактах хозяйственной деятельности (совокупности таких фактов), подлежащих отражению в налоговом, бухгалтерском учете и налоговой отчетности налогоплательщика, создания налогоплательщиком формального документооборота в целях получения налоговой выгоды в виде неправомерного учета расходов по налогу на прибыль и заявления вычетов по НДС по спорным сделкам и отсутствии оснований для определения налоговых обязательств общества (налоговой реконструкции) расчетным путем.

Суд округа оснований для отмены обжалуемых судебных актов не усматривает, исходя из следующего.

Понятие вычетов по НДС, порядок их применения, необходимость учета и подтверждения совершения хозяйственных операций первичными учетными документами определены в статьях 169 (пункты 1, 5, 6), 171 (пункты 1, 2), 172 (пункт 1) НК РФ.

Согласно пункту 1 статьи 54.1 НК РФ 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.

Правовые подходы, аналогичные регулированию, введенному в действие положениями данной нормы, ранее были сформированы Пленумом Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в Постановлении № 53, согласно пунктам 3 и

4 которого 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 не обусловленные разумными экономическими или иными причинами. Налоговая выгода не может быть признана обоснованной, если получена налогоплательщиком вне связи с осуществлением реальной предпринимательской или иной экономической деятельности.

В случае признания судом налоговой выгоды необоснованной требования налогоплательщиков, связанные с её получением, не могут быть удовлетворены (пункт 11 Постановления № 53).

Согласно положениям пункта 2 статьи 22 НК РФ налоговое администрирование должно осуществляться с учетом принципа добросовестности, предполагающего учет законных интересов плательщиков налогов и недопустимость создания формальных условий для взимания налогов сверх того, что требуется по закону (определения Верховного Суда Российской Федерации от 14.03.2019 № 301-КГ18-20421, от 16.02.2018 № 302-КГ17-16602, от 03.08.2018 № 305-КГ18-4557).

Расходами для целей налогообложения прибыли согласно статье 252 НК РФ признаются, в частности, обоснованные и документально подтвержденные затраты. Расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

Порядок ведения бухгалтерского учета и оформления первичных учетных документов по каждому факту хозяйственной жизни определен в статье 9 Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» (далее – Закон № 402-ФЗ), согласно положениям которой не допускается принятие к бухгалтерскому учету документов, которыми оформляются не имевшие места факты хозяйственной жизни, в том числе лежащие в основе мнимых и притворных сделок.

Из смысла и содержания указанных норм права, положений статьи 65 АПК РФ и сформированных в судебной практике правовых подходов следует, что обязанность подтвердить надлежащими относимыми, допустимыми и достоверными доказательствами обоснованность налоговых вычетов, а также факт несения расходов с целью их учета при исчислении налога на прибыль лежит на налогоплательщике.

Согласно правовому подходу, изложенному в определении Верховного Суда Российской Федерации от 19.05.2021 № 309-ЭС20-23981, в порядке толкования применения подпункта 2 пункта 2 статьи 54.1 НК РФ, указано, что цель противодействия налоговым злоупотреблениям при применении указанной нормы реализуется за счет исключения возможности извлечения налоговой выгоды налогоплательщиками, использующими формальный документооборот с участием компаний, 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. Если цель уменьшения налоговой обязанности за счет организации формального документооборота с участием «технических» компаний преследовалась непосредственно налогоплательщиком или, по крайней мере, при его осведомленности об обстоятельствах, характеризующих его контрагента как «техническую» компанию, применение расчетного способа определения налоговой обязанности в такой ситуации не отвечало бы предназначению данного института, по сути, уравнивая в налоговых последствиях субъектов, чье поведение и положение со всей очевидностью не является одинаковым: налогоплательщиков, допустивших причинение потерь казне для получения собственной налоговой выгоды, и налогоплательщиков, не обеспечивших должное документальное подтверждение осуществленных ими операций.

Руководствуясь положениями приведенных выше норм права, разъяснениями по их применению и сформированными в судебной практике правовыми подходами, оценив доводы сторон и представленные в их обоснование доказательства, суды установили следующее.

По НДС.

Налогоплательщик в проверяемом периоде осуществлял деятельность по оптовой торговле свежими фруктами (сухофруктами) и орехами.

Согласно условиям договоров, представленных в обоснование заявленных вычетов по НДС и расходов по налогу на прибыль по спорным контрагентам, товаром по договору является товар, указанный в спецификации (заявки, предварительном заказе), согласованный по графику поставки, которые подписываются сторонами и являются неотъемлемой частью договора.

Указанные спецификации (заявка, предварительный заказ), иные доказательства, о согласовании существенных условий договоров поставки, в деле отсутствуют.

Представленные счета-фактуры не соответствуют требованиям статьи 169 НК РФ, подписаны неуполномоченными лицами и имеют недостоверные сведения, что подтверждается экспертным заключением от 18.05.2021 № 15/2021.

Доказательства, подтверждающие доставку и оприходование товара от спорных контрагентов, документы складского учета, отражающие объем приобретенного и реализованного товара, в деле также отсутствуют.

Свидетель Суменкова И.А. (доверенное лицо налогоплательщика, ответственное за ведение бухгалтерского учета и сдачу налоговой отчетности), пояснила, что в налоговых декларациях по НДС, по налогу на прибыль отражены недостоверные сведения (операции

с контрагентами, с которыми фактических взаимоотношений не было) в целях уменьшения налоговой базы и неуплаты налогов. Товар (сухофрукты) закупался в значительных размерах в Таджикистане, а также на территории Российской Федерации, но без оправдательных документов.

Оплата за поставленную продукцию произведена обществом в полном объеме через расчетный счет в адрес спорных контрагентов, однако в дальнейшем денежные средства обналичены в размерах от 70% до 100%.

ООО «Гуд Фрут» зарегистрировано в г. Санкт-Петербурге, а ООО «Натс-Фуд» в г. Новосибирске; денежные средства на их расчетный счет перечислены 19.02.2016 и 14.06.2016; счета-фактуры и товарные накладные датированы 19.02.2016 и 14.06.2016, в связи с отдаленностью нахождения контрагентов товар не мог быть ими поставлен в г. Улан-Удэ в указанные даты, то есть оплата за него осуществлена до получения товара налогоплательщиком.

У контрагентов ООО «Гуд Фрут», ООО «Натс-Фуд», ООО «Престиж плюс», ООО «Союзторг», ООО «Радуга», ООО «Обшор», ООО «Сибирь Ресурс», ООО «Караван», ООО «Торг Сиб», ООО «Ренессанс», ООО «Азияфрукт» отсутствуют операции по перечислению денежных средств за услуги по хранению, услуги по добровольной (обязательной) сертификации товаров, за оплату коммунальных платежей, аренде офисных и складских помещений, выплате заработной платы; установлено обналичивание денежных средств физическими лицами и перечисление денежных средств за транспортные услуги на расчетные счета организаций, в собственности которых транспорт отсутствует; контрагенты относятся к категории налогоплательщиков, не представляющих налоговую и бухгалтерскую отчетность в налоговый орган или представляющих «нулевую» отчетность; поставщики сухофруктов и орехов, поставленных спорными контрагентами в адрес налогоплательщика, не установлены, обществом реальные контрагенты не раскрыты.

Управлением у налогоплательщика истребованы документы, подтверждающие обоснованность выбора спорных контрагентов, однако документы, подтверждающие проявление налогоплательщиком должной осмотрительности, не представлены.

По налогу на прибыль.

Налогоплательщик отразил операции по спорным контрагентам в составе расходов, уменьшающих сумму доходов от реализации за 2016 год в сумме 4 498 857 рублей, за 2017 года в сумме 6 084 043 рубля.

При сопоставлении поставщиков путем наложения данных книги покупок на расчетные счета, на реестр расходов установлены факты несоответствия сведений по контрагентам. У заявленных контрагентов отсутствуют достаточные ресурсы для

осуществления поставок (имущество, транспортные и основные средства, персонал и другие). Из содержания истребованных у спорных контрагентов книг покупок поставщики сухофруктов не установлены, соответствующие платежи за такой товар на расчетных счетах также отсутствуют; спорные контрагенты по сведениям ФИР ИП «Риски» обладают признаками «проблемных» контрагентов, их руководители на допросы не явились; часть из них (ООО «ТоргСиб», ООО «Ренессанс», ООО «Радуга») были действующими на момент проведения проверки, однако, документов, истребуемых в порядке статьи 93.1 Кодекса не представили; ООО «Гуд Фрут», ООО «Азифрукт», ООО «Сибирь Ресурс» также имеют сведения о номинальности их руководителей.

В нарушение положений Закона № 402-ФЗ бухгалтерский учет обществом не велся, в связи с чем установить операции по учету приобретенных и реализованных товаров невозможно.

Представленный обществом анализ товарного баланса в стоимостном выражении не содержит данных о количественном объеме приобретенной и реализованной продукции, что затрудняет проведение анализа в части определения реальных расходов по плательщикам с аналогичным видом деятельности.

Арбитражными судами также установлено, что переквалификация в ходе выездной проверки установленного нарушения с подпункта 2 пункта 2 статьи 54.1 НК РФ на пункт 1 статьи 54.1 НК РФ не связана с установлением новых, не отраженных в акте проверки от 06.11.2021 и дополнениях к нему от 11.05.2021, от 19.05.2021 и от 29.06.2021 обстоятельств по выявленным нарушениям налогового законодательства, не повлияла на определенный налоговым органом объем налоговых обязательств общества, а также имеющуюся доказательную базу по оспариваемому эпизоду, а также не привела к изменению мер ответственности, возложенных оспариваемым решением на налогоплательщика, и, соответственно, не нарушила его права, в связи с чем соответствующий довод общества судом округа отклоняется.

Налоговым органом по результатам проведения дополнительных мероприятий налогового контроля составлено 3 дополнения к акту проверки (от 11.05.2021, 19.05.2021 и 29.06.2021), которые вручены налогоплательщику соответственно 18.05.2021, 19.05.2021, 05.07.2021. При этом, вопреки утверждению общества, налоговое законодательство не предусматривает ограничений по конкретному количеству составления дополнений к акту проверки, в связи с чем довод о нарушении судами пунктов 6 и 6.1 статьи 101 НК РФ отклоняется, как основанный на неправильном толковании данных норм права самим обществом к установленным в настоящем деле фактам.

Рассмотрев доводы общества о допущенных налоговым органом нарушениях при проведении проверки, назначении и проведении почерковедческой и технической

экспертиз, апелляционный суд установил, что существенных нарушений проведения выездной проверки и рассмотрения её материалов налоговым органом не допущено (все акты и дополнения к ним, а также результаты экспертиз вручены обществу заблаговременно до вынесения решения, представитель общества присутствовал при даче пояснений экспертами, рассмотрении материалов проверки и имел возможность реализовать свои права), признал заключения экспертов допустимыми и относимыми доказательствами, подтверждающими в совокупности с иными имеющимися в деле, законность и обоснованность оспариваемого решения, изложив мотивы непринятия доводов общества на странице 27 постановления.

При этом суд обоснованно исходил из того, что с учетом установленных обстоятельств сам по себе факт вынесения налоговым органом постановления о проведении экспертизы в последний день проведения дополнительных мероприятий налогового контроля не является существенным нарушением норм налогового законодательства.

Установленные судами обстоятельства соответствуют материалам дела, заявителем кассационной жалобы по существу не опровергнуты.

Исследование и оценка доводов сторон и имеющихся в деле доказательств, распределение между сторонами бремени доказывания имеющих значение для правильного рассмотрения настоящего дела фактов, осуществлены судами с соблюдением требований главы 7, а также статей 71 и 200 АПК РФ.

С учетом изложенного, суд округа считает обоснованными выводы судов: о доказанности факта создания налогоплательщиком фиктивного документооборота с целью получения необоснованной налоговой выгоды; о законности и обоснованности решения налогового органа с оспариваемой части и об отсутствии оснований для удовлетворения требований.

Неправильного толкования и применения судами приведенных выше норм права, в том числе положений статей 54, 54.1, 82, 95, 100, 101 (пункт 14), 169, 171, 172 НК РФ, к установленным в настоящем деле конкретным фактам, суд округа не усматривает.

Приведенные в кассационной жалобе доводы (о реальности хозяйственных операций, не опровержении факта последующей реализации приобретенного от спорных контрагентов товара покупателем; предоставлении полного комплекта документов, подтверждающих право на применение налоговых вычетов и расходов по налогу на прибыль; принятии решения по результатам проверки с нарушением срока) установленных судами фактов не опровергают и, по сути, выражают несогласие общества с результатами совокупной оценкой судами имеющихся в деле доказательств и установленными фактами недоказанности обществом относимыми и допустимыми

доказательствами несения заявленных сумм расходов и наличия права на вычет по НДС, искажения фактов хозяйственной жизни и создания формального документооборота со спорными контрагентами с целью получения налоговой выгоды.

Утверждение общества со ссылкой на положения статей 100, 101 (пункт 14) НК РФ о наличии существенных нарушений процедуры проведения проверки (нарушение сроков проведения проверки и принятия решения) противоречит содержанию судебных актов, в которых по результатам совокупной оценки установлено иное, мотивы непринятия данного довода изложены в судебных актах (страницы 26-27 постановления).

Повторно заявленный довод о недопустимости экспертного заключения от 13.06.2021 № 16/2021 со ссылкой на пункты 7, 9 статьи 95 Кодекса, на лишение общества права заявить возражения, поставить дополнительные вопросы, при не отрицании и не опровержении факта «технической подделки документов» судом округа отклоняется, поскольку также противоречит содержанию имеющихся в деле доказательств и выводам судов об установленных фактах, которые по существу не изменяет и не опровергает.

Поскольку правила оценки доказательств судами соблюдены, оснований для иной оценки данных доводов у суда округа не имеется в силу его полномочий, определенных в статьях 286, 287 АПК РФ.

Приведенные в кассационной жалобе доводы, несмотря на ссылку на нарушение норм материального и процессуального права, являются позицией общества по делу, приводились им в судах двух инстанций, судами рассмотрены и отклонены со ссылкой на подлежащие применению нормы права с учетом их разъяснений и сложившихся правовых подходов и установленные в настоящем деле факты, с изложением мотивов их непринятия в соответствии с требованиями статей 170 и 271 АПК РФ.

Указанные доводы по существу направлены на переоценку доказательств и установление иных фактических обстоятельств, что невозможно в суде кассационной инстанции в силу его полномочий, определенных в статьях 286 и 287 АПК РФ.

Нарушений норм процессуального права, являющихся безусловным основанием для отмены судебных актов в силу части 4 статьи 288 АПК РФ, не установлено.

В связи с изложенным, обжалуемые судебные акты на основании пункта 1 части 1 статьи 287 АПК РФ подлежат оставлению без изменения.

При подаче кассационной жалобы обществом по чеку-ордеру от 21.09.2023 уплачено 3 000 рублей государственной пошлины, тогда как по данной категории дел следовало уплатить 1 500 рублей (подпункты 3, 12 пункта 1 статьи 333.21 НК РФ, пункт 34 постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 11.07.2014 № 46 «О применении законодательства о государственной пошлины при

рассмотрении дел в арбитражных судах»), в связи с чем 1 500 рублей является излишне уплаченными и подлежат возврату.

В остальной части расходы по уплате государственной пошлины за кассационное рассмотрение дела на основании статьи 110 АПК РФ подлежат отнесению на заявителя.

Настоящее постановление выполнено в форме электронного документа, подписанного усиленными квалифицированными электронными подписями судей, в связи с чем направляется лицам, участвующим в деле, посредством его размещения в установленном порядке в информационно-телекоммуникационной сети «Интернет» в режиме ограниченного доступа. По ходатайству лиц, участвующих в деле, копия постановления на бумажном носителе может быть направлена им в пятидневный срок со дня поступления соответствующего ходатайства заказным письмом с уведомлением о вручении или вручена им под расписку.

Руководствуясь статьями 104, 110, 274, 286-289 АПК РФ, Арбитражный суд Восточно-Сибирского округа

ПОСТАНОВИЛ:

решение Арбитражного суда Республики Бурятия от 17 мая 2023 года по делу № А10-1190/2022, постановление Четвертого арбитражного апелляционного суда от 11 сентября 2023 года по тому же делу оставить без изменения, кассационную жалобу – без удовлетворения.

Возвратить обществу с ограниченной ответственностью «Центр сухофруктов» из федерального бюджета 1 500 рублей государственной пошлины, уплаченной по чеку-ордеру от 21 сентября 2023 года.

Выдать справку на возврат государственной пошлины.

Постановление вступает в законную силу со дня его принятия и 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	Электронная подпись действительна.	А.И. Рудых
	Данные ЭП: Удостоверяющий центр Казначейство России Дата 02.02.2023 22:11:00 Кому выдана Рудых Анна Иннокентьевна	
Судьи		Г.В. Ананьина

Электронная подпись действительна.	Т.И. Коренева
Данные ЭП: Удостоверяющий центр Казначейство России Дата 05.02.2023 21:55:00 Кому выдана Коренева Татьяна Иннокентьевна	

Электронная подпись действительна.
Данные ЭП: Удостоверяющий центр Казначейство России Дата 03.02.2023 6:28:00 Кому выдана Ананьина Галина Владиславна