

**АРБИТРАЖНЫЙ СУД УРАЛЬСКОГО ОКРУГА**

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

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

№ Ф09-1723/23

Екатеринбург

30 мая 2023 г.

Дело № А76-18970/2022

Резолютивная часть постановления объявлена 25 мая 2023 г.

Постановление изготовлено в полном объеме 30 мая 2023 г.

Арбитражный суд Уральского округа в составе:
председательствующего Гавриленко О. Л.,
судей Жаворонкова Д. В., Кравцовой Е. А.,
при ведении протокола судебного заседания помощником судьи
Кондратьевой К.А. рассмотрел кассационные жалобы индивидуального
предпринимателя Мартыненко Наталии Юрьевны (далее – предприниматель
Мартыненко Н.Ю., налогоплательщик, заявитель) и индивидуального
предпринимателя Яфановой Людмилы Валерьевны (далее – предприниматель
Яфанова Л.В., контрагент, третье лицо) на постановление Восемнадцатого
арбитражного апелляционного суда от 24.01.2023 по делу № А76-18970/2022
Арбитражного суда Челябинской области.

Определениями Арбитражного суда Уральского округа от 13.03.2023 и
07.04.2023 кассационные жалобы предпринимателя Мартыненко Н.Ю. и
предпринимателя Яфановой Л.В. приняты к производству с назначением
судебного заседания для их рассмотрения на 27.04.2023 в 14:00.

В связи с невозможностью рассмотрения кассационных жалоб в данном
судебном заседании, определением Арбитражного суда Уральского округа
от 27.04.2023 судебное разбирательство отложено на 25.05.2023.

В возобновленном после отложения судебном заседании, проведенном с
использованием систем видеоконференц-связи при содействии Восемнадцатого
арбитражного апелляционного суда, приняли участие представители:

предпринимателя Мартыненко Н.Ю. - Копылова М.Г. (доверенность
от 22.12.2022, диплом, паспорт);

предпринимателя Яфановой Л.В. - Шумаков И.А. (доверенность
от 22.09.2022, удостоверение адвоката);

Инспекции Федеральной налоговой службы по Курчатовскому району
города Челябинска (далее – инспекция, налоговый орган) – Яковлева Н.Г.
(доверенность от 17.01.02023, служебное удостоверение), Евдокимова К.О.
(доверенность от 23.05.2022, служебное удостоверение);

Управления Федеральной налоговой службы по Челябинской области (далее – Управление) Шувалов М.Ю. (доверенность от 14.12.2022, служебное удостоверение, диплом).

Предприниматель Мартыненко Н.Ю. обратилась в Арбитражный суд Челябинской области с заявлением о признании недействительными решений, принятых инспекцией от 18.01.2022 № 235 об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, и № 2 об отказе в возмещении полностью налога на добавленную стоимость (далее – НДС) в сумме 2 960 000 руб., заявленной к возмещению, а также решения Управления от 15.04.2022 № 16-07/002256®, принятого по результатам рассмотрения апелляционной жалобы налогоплательщика, об обязанности возместить НДС в размере 2 960 000 руб. (с учетом уточнения требований в порядке статьи 49 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации).

На основании статьи 51 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации к участию в деле в качестве третьего лица, не заявляющего самостоятельных требований относительно предмета спора, привлечена предприниматель Яфанова Л.В.

Решением суда от 08.10.2022 с учетом определения от 05.12.2022 об исправлении опечатки (судья Костылев И.В.) производство по делу в части требований к Управлению прекращено, в остальной части заявленные требования удовлетворены, оспариваемые решения инспекции признаны недействительными.

Постановлением Восемнадцатого арбитражного апелляционного суда от 06.02.2018 (судьи Калашник С.Е., Арямов А.А., Бояршинова Е.В.) решение суда отменено в части удовлетворения требований о признании недействительными решений инспекции. В удовлетворении данной части заявленных требований отказано.

Выражая несогласие с постановлением апелляционного суда, заявитель и третье лицо обратились с кассационными жалобами, в которых просят указанный судебный акт отменить и оставить в силе решение суда первой инстанции.

По мнению предпринимателя Мартыненко Н.Ю., выводы, сделанные судом апелляционной инстанции, противоречат материалам дела, свидетельствующим о приобретении спорного товара (черники) у предпринимателя Яфановой Л.Ф., отражении ей результатов сделки в своей бухгалтерской отчетности с уплатой соответствующего НДС, а также фактов реализации товара за рубеж в адрес SCANDINAVIAN BERRIES AB (Швеция), закрытия международной сделки в связи с полной её оплатой.

Ссылается на недоказанность налоговым органом вывода о взаимозависимости заявителя и третьего лица, создании ими схемы, направленной на необоснованное возмещение НДС, в том числе обстоятельств, указывающих на возможность взаимного влияния на результаты сделок, совпадения либо связи должностных лиц, осуществляющих принятие управленческих решений.

Полагает, что факт наличия у заявителя единственного поставщика в лице предпринимателя Яфановой Л.В., не является обстоятельством, порочащим его хозяйственную деятельность; считает формальные претензии инспекции к контрагентам второго и последующего звена недостаточными для отказа налогоплательщику в получении налоговой выгоды. Кроме того, как утверждает заявитель жалобы, согласно данным, полученным им из открытых источников в сети «Интернет», общества с ограниченной ответственностью «Гейзер 24», «Альянс», «Тантал» (далее – общество «Гейзер 24», общество «Альянс», общество «Тантал»), о номинальности которых заявил налоговый орган, по-прежнему являются действующими организациями. Претензии налогового органа к обществам с ограниченной ответственностью «Вега», «Волника», «Северянка» считает необоснованными, поскольку операции с указанными лицами имели место в 2016 году, т.е. задолго до периода проверки.

При этом, как указывает заявитель жалобы, налоговый орган не установил нарушений у предпринимателя Яфановой Л.В. по результатам камеральной проверки налоговой декларации по НДС в связи с приобретением ею замороженной черники и последующей продажей данного товара заявителю, считая в данном случае источник для возмещения НДС в бюджете сформированным.

Опровергает доводы инспекции о влиянии индивидуального предпринимателя Маржиняна В., одновременно выступавшего участником компании - иностранного покупателя SCANDINAVIAN BERRIES AB и перевозчиком товара от третьего лица к заявителю, на результаты рассматриваемых сделок; находит необоснованными выводы апелляционного суда об особенностях порядка расчетов между заявителем и третьим лицом, указывая на то, что оплата сделок произведена безналичным путем, задолженность между участниками хозяйственных операций отсутствует. Транзитный характер движения денежных средств по счетам предпринимателей также считает недоказанным ввиду отсутствия установленных судом критериев, поименованных в письме Банка России от 31.12.2014 N 236-Т «О повышении внимания кредитных организаций к отдельным операциям клиентов».

Полагает, что апелляционный суд необоснованно сослался на корреляцию между суммами денежных потоков предпринимателя Мартыненко Н.Ю. и предпринимателя Яфановой Л.В., а также между ценой приобретения ягоды обществом «Гейзер 24» и ценой её последующей реализации, поскольку от данных доводов налоговый орган отказался, о чем сделал соответствующее заявление в суде первой инстанции.

В кассационной жалобе предприниматель Яфанова Л.В. поддерживает доводы, изложенные налогоплательщиком, дополнительно указывая на недоказанность налоговым органом факта совпадения IP-адресов, с которых производилась передача налоговой отчетности предпринимателей Мартыненко Н.Ю. и Яфановой Л.В. Ссылаясь на наличие дилерских отношений между третьим лицом и обществом «Гейзер 24», объясняет факт наличия единственного поставщика в своей деятельности, а также оспаривает доводы

инспекции о «номинальном» характере деятельности названной организации, которая, между тем, является крупнейшим заготовителем дикорастущих ягод в Северо-Западном регионе и Красноярском крае, обладает материальными ресурсами и основными средствами необходимыми для осуществления торговли данным видом товаров, заключает дилерские договоры с иными контрагентами, принимает участие в рассмотрении судебных дел.

Указывает на наличие в материалах дела неоспоренных инспекцией доказательств, подтверждающих транспортировку товара (черники) от поставщика общества «Гейзер 24» (г. Петрозаводск, где находятся лесные массивы) к предпринимателю Яфановой Л.В. (на склад в г. Санкт-Петербург).

Особо поддерживает доводы о надлежащем исчислении ею НДС по данным сделкам и полной его уплате в бюджет, отсутствии претензий, заявленных налоговыми органами, в отношении осуществляемой предпринимателем Яфановой Л.В. предпринимательской деятельности.

В отзыве на кассационные жалобы предпринимателей Мартыненко Н.Ю. и Яфановой Л.В. инспекция поддерживает выводы, сделанные в постановлении апелляционного суда, просит оставить указанный судебный акт без изменения, кассационные жалобы – без удовлетворения.

Как следует из материалов дела, по результатам камеральной налоговой проверки представленной обществом уточненной налоговой декларации (№ корректировки 2) по НДС за 4 квартал 2019 года инспекцией составлен акт от 13.07.2021 № 10-16/4540 и вынесены оспариваемые решения. В соответствии с указанными решениями обществу отказано в возмещении суммы НДС за 4 квартал 2019 года в размере 2 960 000 руб. на основании сделанного инспекцией вывода о создании налогоплательщиком формального документооборота и нереальности хозяйственных операций по приобретению им свежемороженых ягод (черники) по цепочке поставщиков: предприниматель Мартыненко Н.Ю. – предприниматель Яфанова Л.В. – общество «Гейзер 24» - население.

Решением Управления от 15.04.2021 № 16-07/002256 в удовлетворении жалобы предпринимателя Мартыненко Н.Ю. отказано.

Предприниматель Мартыненко Н.Ю., полагая, что решения инспекции не соответствуют нормам Кодекса и нарушают её права и законные интересы в сфере предпринимательской деятельности, обратилась с соответствующим заявлением в арбитражный суд.

Суд первой инстанции удовлетворил заявленные требования, сославшись на отсутствие в материалах дела доказательств противоправности действий налогоплательщика по получению необоснованной налоговой выгоды, в том числе доказательств, опровергающих приобретение спорного товара у предпринимателя Яфановой Л.В. и его дальнейшую поставку на экспорт.

Суд апелляционной инстанции, согласившись с выводом суда первой инстанции о реальном характере рассматриваемых хозяйственных операций, вместе с тем счел данное обстоятельство не опровергающим законность отказа налогового органа в возмещении НДС, полагая, что инспекцией доказан факт создания предпринимателями Мартыненко Н.Ю. Яфановой Л.В., и обществом

«Гейзер 24» схемы ведения бизнеса в целях получения возмещения НДС без формирования источника такого возмещения в бюджете.

Суд кассационной инстанции, проверив законность обжалуемого постановления апелляционного суда, полагает, что указанный судебный акт подлежит отмене по следующим основаниям.

В соответствии с пунктом 1 статьи 146 НК РФ объектом налогообложения НДС признаются операции по реализации товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации, а также передача имущественных прав.

На основании пункта 1 статьи 171 НК РФ налогоплательщик имеет право уменьшить общую сумму НДС, исчисленную в соответствии со статьей 166 НК РФ, на установленные этой статьей налоговые вычеты. Вычетам подлежат суммы данного налога, предъявленные налогоплательщику и уплаченные им при приобретении товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации в отношении товаров (работ, услуг), приобретаемых для осуществления операций, признаваемых объектами налогообложения в силу главы 21 НК РФ, и товаров (работ, услуг), приобретаемых для перепродажи.

Пунктом 2 статьи 54.1 НК РФ установлено, что 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 названного Кодекса 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.

Согласно постановлению Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации 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 оправданы, 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.

Бремя доказывания обстоятельств, свидетельствующих о необоснованности налоговой выгоды, возлагается на налоговый орган.

Согласно пункту 9 Постановления № 53 установление судом наличия разумных экономических или иных причин (деловой цели) в действиях налогоплательщика осуществляется с учетом оценки обстоятельств, свидетельствующих о его намерениях получить экономический эффект в результате реальной предпринимательской или иной экономической деятельности.

Судам необходимо учитывать, что 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, в признании обоснованности ее получения может быть отказано.

Налоговая выгода не может быть признана обоснованной, если получена налогоплательщиком вне связи с осуществлением реальной предпринимательской или экономической деятельности.

С учетом презумпции добросовестности налогоплательщика выводы налогового органа о необоснованности налоговой выгоды должны быть основаны на объективной информации, с бесспорностью подтверждающей, что действия налогоплательщика не имели разумной деловой цели, а были направлены исключительно на создание благоприятных налоговых последствий.

При этом оценивая разумность экономических или иных причин (деловой цели) в действиях налогоплательщика суд не обладает полномочиями проверять экономическую целесообразность решений, принимаемых субъектами предпринимательской деятельности (Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 24.02.2004 № 3-П).

Согласно правовой позиции, изложенной в постановлении Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 20.04.2010 № 18162/09 при соблюдении контрагентом соответствующих требований по оформлению необходимых документов оснований для вывода о недостоверности либо противоречивости сведений, содержащихся в упомянутых счетах-фактурах, не имеется, если не установлены обстоятельства, свидетельствующие о том, что налогоплательщик знал либо должен был знать о предоставлении продавцом недостоверных либо противоречивых сведений.

При отсутствии доказательств несовершения хозяйственных операций, в связи с которыми заявлено право на налоговый вычет, вывод о том, что налогоплательщик знал либо должен был знать о недостоверности (противоречивости) сведений, может быть сделан судом в результате оценки в совокупности обстоятельств, связанных с заключением и исполнением договора (в том числе с основаниями, по которым налогоплательщиком был выбран соответствующий контрагент), а также иных обстоятельств, упомянутых в Постановлении № 53.

При реальности произведенного сторонами исполнения по сделке, то обстоятельство, что сделка и документы, подтверждающие ее исполнение, от имени контрагента оформлены за подписью лица, отрицающего их подписание, само по себе не является безусловным и достаточным доказательством, свидетельствующим о получении предпринимателем необоснованной налоговой выгоды.

Таким образом, выгода может быть признана необоснованной при доказанности отсутствия реальности операций, либо осведомленности налогоплательщика об указании контрагентом недостоверных сведений или о подложности представленных документов.

В соответствии с пунктом 10 Постановления № 53 факт нарушения контрагентом налогоплательщика своих налоговых обязанностей сам по себе не является доказательством получения налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды. 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. Налоговая выгода может быть также признана необоснованной, если налоговым органом будет доказано, что деятельность налогоплательщика направлена на совершение операций, связанных с налоговой выгодой, преимущественно с контрагентами, не исполняющими своих налоговых обязанностей.

Судами установлено и материалами дела подтверждено, что для выполнения обязательств перед иностранным покупателем SCANDINAVIAN BERRIES AB (Швеция) по договору на приобретение дикорастущих плодов (ягод) 25.07.2016 №1, предприниматель Мартыненко Н.Ю. приобретала дикорастущую ягоду чернику и клюкву у предпринимателя Яфановой Л.В. (договор от 10.07.2016 № 1), заявляя НДС, уплаченный при приобретении ягод к вычету из бюджета.

Оценивая достоверность документов, представленных налогоплательщиком для подтверждения права на налоговый вычет, в совокупности с доводами налогового органа, суд апелляционной инстанции установил реальность рассматриваемых сделок, вместе с тем признал необоснованным получение по ним налоговой выгоды, полагая, что характер хозяйственного взаимодействия между предпринимателями Мартыненко Н.Ю., Яфановой Л.В., и обществом «Гейзер 24» имеет признаки создания схемы, направленной на получение возмещения НДС без формирования источника его возмещения в бюджете.

Основаниями для постановки указанного вывода послужили следующие обстоятельства: совпадение IP-адреса, используемого указанными лицами для передачи данных в сети «Интернет», наличие у налогоплательщика единственного поставщика в лице предпринимателя Яфановой Л.В., покупающей ягоду исключительно у общества «Гейзер 24», недобросовестный характер деятельности контрагентов общества «Гейзер 24» и наличие у них признаков «технических» организаций, не выполняющих своих налоговых обязательств перед бюджетом (ООО «Волника», ООО «Вега» и ООО

«Северянка»), принадлежность лица, осуществляющего оказание транспортных услуг по перевозке ягод на территории РФ – Маржиняна В., к участникам иностранной компании SCANDINAVIAN BERRIES AB, особый порядок расчетов между предпринимателями Мартыненко Н.Ю. и Яфановой Л.В., при котором оплата за товар производится за счет поступления денежных средств от конечного иностранного покупателя, а также за счет полученного из бюджета НДС, отсутствие наценки на товар, наличие не востребовавшей дебиторской задолженности иностранного покупателя SCANDINAVIAN BERRIES AB (Швеция) перед предпринимателем Мартыненко Н.Ю. с 2016 года в сумме 49 460 000 руб.

Вместе с тем судами первой и апелляционной инстанции установлено, что предприниматель Яфанова Л.В. являлась реально действующим субъектом хозяйственной деятельности, осуществляла закуп свежемороженых ягод у общества «Гейзер 24», выступала его официальным дилером, обладала необходимыми производственными ресурсами для её последующей реализации. Принадлежность предпринимателя Яфановой М.Ю. к числу «номинальных» контрагентов инспекцией не установлена, претензий к характеру осуществляемой ей деятельности и выполнению налоговых обязательств перед бюджетом не заявлено.

В пояснениях, представленных суду первой инстанции, налогоплательщик подробно обосновала выбор предпринимателя Яфановой М.Ю. в качестве поставщика, со ссылкой на транспортную доступность, конкурентоспособность предлагаемой контрагентом цены, его опыт в ранее имевшихся сделках с иными покупателями ягод.

Как следует из материалов дела и не оспаривается налоговым органом, все операции по продаже черники, совершенные между налогоплательщиком и предпринимателем Яфановой Л.В. в полном объеме отражены в налоговой отчетности последней, с уплатой соответствующего НДС, при этом нарушения при определении правильности и полноты выручки от реализации товаров, в ходе проверки не выявлены.

Оплата по счетам-фактурам, выставленным третьим лицом, произведена предпринимателем Мартыненко Н.Ю. в полном объеме путем перечисления денежных средств на расчетный счет предпринимателя Яфановой Л.В.

Хранение товара на территории России осуществлялось предпринимателем Яфановой Л.В. в холодильниках принадлежащих ООО «ФИОРД», что подтверждается соответствующим договором от 20.09.2017 № 20/09/17, фактом его оплаты, а также показаниями руководителя ООО «ФИОРД».

Перевозка до таможенной границы и далее в место разгрузки товара: 13619, Tallinn, Punane, 72A осуществлена транспортной организацией GARANT TRANS. По территории России транспортировка товара произведена индивидуальным предпринимателем Маржиняном В. на автомобиле и прицепом-рефрижератором (свидетельство о регистрации ТС 99 06 № 189321; свидетельство ТС 99 06 189322). Доводы о наличии у данного лица права участия в SCANDINAVIAN BERRIES AB с долей в 25 % акций, положенные в

основу вывода инспекции о его взаимозависимости с налогоплательщиком и третьим лицом, не подтверждены доказательствами о том, что Маржинян В. был способен оказывать влияние на решения, принимаемые иностранным покупателем, и определять условия его сделок с предпринимателем Мартыненко Н.Ю., а равно с предпринимателем Яфановой Л.В., учитывая, что данное лицо не участвовало ни в закупке товара, ни в его реализации, а занималось исключительно перевозкой товара по территории РФ.

Товар, приобретенный у третьего лица, полностью оприходован и использован в хозяйственной деятельности налогоплательщика – поставлен на экспорт SCANDINAVIAN BERRIES AB (Швеция), с наценкой в размере 1 200 000 руб., что подтверждается таможенными декларациями с отметками российского таможенного органа, осуществившего выпуск товаров в процедуре экспорта, а также накладными склада эстонской таможни (с нотариальным переводом), где указано, что на склад получена замороженная черника (ягоды вида: *Vaccinium myrtillus*).

К отсутствию осмотра и таможенных экспертиз в отношении экспортированного товара при пересечении им границы, суд первой инстанции отнесся критически, признав данное обстоятельство не исключающим достоверности сведений, отраженных в налоговых декларациях и не умаляющим законность решений, принятых российскими таможенными органами, выпустившими товар.

Контракт от 22.08.2016 № 16080057/1481/1309/1/2, заключенный между SCANDINAVIAN BERRIES AB и налогоплательщиком, в рамках которого производились отгрузки товара в спорном налоговом периоде, снят с учета банковского контроля ввиду завершения обязательств между сторонами, то есть международная сделка, заявленная в налоговой декларации по НДС, полностью оплачена иностранным покупателем. Правомерность применения налогоплательщиком «нулевой» ставки по данной сделке инспекцией не оспаривается. Данное обстоятельство в силу принципа «эстоппель» свидетельствует о несостоятельности последующих претензий налогового органа о ненадлежащем исполнении обязательств иностранного покупателя перед заявителем, наличии кредиторской задолженности по спорной сделке. Сумма долга, на которую ссылается налоговый орган, относится к более поздним сделкам (2021-2022 гг.), её образование вызвано трудностью с осуществлением расчетов в связи с введенными санкциями в отношении РФ, в том числе отключением от системы передачи финансовых сообщений SWIFT ряда российских банков, включая Сбербанк России, где открыт счет предпринимателя Мартыненко Н.Ю.

Заявитель поставляет в адрес SCANDINAVIAN BERRIES AB товар на протяжении нескольких лет, и по иным налоговым периодам у налогового органа налоговых претензий к заявителю не возникло. Операция, ставшая основанием для заявления налогового вычета в спорном периоде, являлась рядовой для налогоплательщика и особых условий не имела.

Форма и сроки расчетов по спорным сделкам между предпринимателями Мартыненко Н.Ю. произведены путем безналичного расчета в полном объеме,

иных способов прекращения обязательств (перемена лиц, зачет, новация и т. п.) стороны спорных сделок не применяли. Использование заявителем в качестве источника погашения обязательств перед контрагентом денежных средств, полученных в качестве возмещения НДС, не противоречит налоговому или гражданскому законодательству, поскольку с момента зачисления на счет предпринимателя Мартыненко Н.Ю., последняя вправе распоряжаться данными денежными средствами по своему усмотрению. Оценка апелляционным судом такого движения денежных средств, как «транзитного» основана на неверном толковании и применении письма Банка России от 31.12.2014 № 236-Т «О повышении внимания кредитных организаций к отдельным операциям клиентов», где установлена совокупность конкретных критериев операций, характеризующихся как «транзитные», то есть направленных на легализацию (отмывание) доходов, полученных преступным путем, финансирование терроризма и другие противозаконные цели.

В настоящем деле судом первой инстанции подтверждено, что денежные средства, которые перечислялись от предпринимателя Мартыненко Н.Ю. предпринимателю Яфановой Л.В., являлись оплатой по договору от 10.07.2016 № 1 за приобретенные ягоды, их суммы соответствовали суммам, указанным в счетах-фактурах, товарных накладных и иных первичных документах, расчёты производились после того, как товар доставлялся конечному покупателю, что в согласуется с практикой делового оборота и само по себе не свидетельствует о преследовании сторонами целей, указанных в письме Банка России от 31.12.2014 № 236-Т.

Цена на товар, за который производились расчеты, соответствовала рыночной, разница между ценой закупок ягоды у общества «Гейзер 24» и ценой реализации в адрес SCANDINAVIAN BERRIES AB составляла 25 рублей за килограмм. Наценка на товар в операциях между заявителем и третьим лицом коррелирует с размером НДС, однако это не выходит за рамки свободы договора и не опровергает факта перемещения товара. Кроме того, в арбитражном суде первой инстанции налоговый орган отказался от доводов относительно формирования цен на товары, признав их ошибочными, в связи с чем суд апелляционной инстанции не вправе был ссылаться на данные обстоятельства при вынесении судебного акта.

Суд первой инстанции опроверг сомнения налогового органа в реальном характере деятельности общества «Гейзер 24», установив, что данное общество является лицом на постоянной основе осуществляющим закуп у населения дикорастущей ягоды, в том числе черники, обладает на праве аренды холодильными камерами, в которых на момент проверки имелись в хранении замороженные ягоды. В проверяемом периоде им получены денежные средства от различных предпринимателей в сумме 148 350 000 руб. с назначением платежа «за ягоды», из которых на приобретение товара того же наименования им потрачено 137 973 586 руб.

При этом суд апелляционной инстанции счел обоснованными ссылки налогового органа на недобросовестность поведения контрагентов общества «Гейзер 24» (ООО «Волника», ООО «Вега» и ООО «Северянка»), наличие у

них признаков «технических» компаний и неуплата НДС, положив данное обстоятельство в основу вывода о несформированности источника возмещения данного налога.

Между тем как неоднократно отмечалось в решениях Конституционного Суда Российской Федерации, исполнение обязанности по уплате налогов не предполагает возложения на налогоплательщика ответственности за действия всех организаций, участвующих в многостадийном процессе уплаты и перечисления налогов в бюджет: право налогоплательщика на налоговый вычет не может быть обусловлено исполнением непосредственными контрагентами (продавцами, поставщиками) и предшествующими им лицами своей обязанности по уплате НДС, а также финансово-экономическим положением и поведением третьих лиц (Постановление от 19.12.2019 N 41-П, Определения от 16.10.2003 N 329-О, от 10.11.2016 N 2561-О, от 26.11.2018 N 3054-О и др.).

Это значит, что претензии инспекции к контрагентам второго и последующего звена, сами по себе не могут служить основанием для возложения негативных налоговых последствий на налогоплательщика, не имевшего непосредственных хозяйственных взаимоотношений с указанными организациями. При отсутствии достоверных сведений, свидетельствующих о подконтрольности либо взаимозависимости налогоплательщика с недобросовестными субъектами хозяйственной деятельности, данное обстоятельство не является достаточным для отказа последнему в получении налоговой выгоды.

Апелляционным судом не установлено обстоятельств, бесспорно указывающих на то, что вступая в хозяйственные отношения с предпринимателем Яфановой Л.В., закупающей ягоду у общества «Гейзер 24» налогоплательщик знал или должен был знать о том, что контрагенты общества «Гейзер 24» имеют признаки «номинальных».

Кроме того, следует отметить, что организации, с которыми связаны претензии инспекции, имели взаимоотношения с обществом «Гейзер 24» задолго до проверяемого периода.

Характеризуя действия заявителя, третьего лица и общества «Гейзер 24» как согласованные, совершаемые в рамках реализации семы по незаконному возмещению НДС, суд апелляционной инстанции не установил обстоятельств, указывающих на взаимозависимость указанных лиц, их способность каким-либо образом влиять на деятельность друг друга, в том числе на объем налоговых обязательств, не доказал факт совпадения IP-адресов, использованных данными лицами для передачи данных. Помимо предпринимателя Мартыненко Н.Ю. предприниматель Яфанова Л.В. сотрудничала с многими покупателями свежемороженых ягод, в том числе с крупными ретейлерами, сдавала отчетность, уплачивала налоги. При отсутствии доводов и доказательств недостоверности налоговой отчетности небольшой удельный вес НДС, подлежащего уплате, в общем объеме налоговых обязательств предпринимателя Яфановой Л.В., почти полностью покрываемый налоговыми вычетами, не является достаточным основанием для постановки вывода о несформированности в бюджете источника возмещения

НДС и отказа в таком возмещении её покупателям. Судом апелляционной инстанции не установлены признаки вывода денежных средств контрагентом по фиктивным документам в пользу третьих лиц, в том числе, признаки обналичивания, перевода денежных средств в низконалоговые иностранные юрисдикции и иные подобные обстоятельства, порочащие достоверность налоговой отчетности предпринимателя Яфановой Л.В. и полноту уплаты ею НДС в период реализации товаров налогоплательщику.

Отказ в праве на вычет «входящего» налога может быть обусловлен фактом неисполнения обязанности по уплате НДС контрагентом налогоплательщика или (и) поставщиками предыдущих звеньев в той мере, в какой это указывает на отсутствие экономического источника вычета (возмещения) налога, но один лишь этот факт не может быть достаточным, чтобы считать применение налоговых вычетов покупателем неправомерным. Лишение права на вычет НДС налогоплательщика-покупателя, который не преследовал цель уклонения от налогообложения в результате согласованных с иными лицами действий, а при отсутствии такой цели - не знал и не должен был знать о допущенных этими лицами нарушениях, действуя в рамках поведения, ожидаемого от разумного участника хозяйственного оборота, по существу означало бы применение меры имущественной ответственности за неуплату налогов, допущенную иными лицами, в том числе, при искажении ими фактов своей хозяйственной деятельности, к налогоплательщику-покупателю, не имевшему возможности предотвратить эти нарушения и (или) избежать наступления их последствий.

К обстоятельствам, подлежащим установлению при оспаривании правомерности применения налоговых вычетов по основаниям, связанным с отсутствием экономического источника для вычета (возмещения) НДС налогоплательщиком-покупателем, помимо данного факта также относится реальность приобретения товаров (работ, услуг) налогоплательщиком для осуществления своей облагаемой налогом деятельности, и то, преследовал ли налогоплательщик-покупатель цель уклонения от налогообложения в результате согласованных с иными лицами действий, либо в отсутствие такой цели - знал или должен был знать о допущенных этими лицами нарушениях. (определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации от 14.05.2020 N 307-ЭС19-27597 по делу N А42-7695/2017).

Подтвердив реальность совершения рассматриваемых хозяйственных операций, добросовестность предпринимателя Яфановой Л.В. как поставщика, отражение ею и уплату в бюджет соответствующего налога, суд апелляционной инстанции не обнаружил в данном деле обстоятельств, опровергающих наличие в сделках деловой цели и подтверждающих направленность действий предпринимателя Мартыненко Н.Ю. и её контрагента исключительно на получение налоговой выгоды, а равно осведомленность заявителя о нарушениях, допущенных контрагентами «второго» и последующего звена.

Исходя из изложенного оснований для отмены решения суда первой инстанции и отказа в удовлетворении заявленных требований у суда апелляционной инстанции не имелось.

Судом первой инстанции фактические обстоятельства, имеющие значение для правильного разрешения дела, установлены верно на основании полного и всестороннего исследования имеющихся в деле доказательств, правильно применены нормы материального и процессуального права, тогда как судом апелляционной инстанции, напротив, допущено неправильное применение данных норм, в связи с чем, суд кассационной инстанции приходит к выводу о том, что постановление апелляционного суда подлежит отмене с оставлением в силе решения суда первой инстанции, которым требования предпринимателя Мартыненко Н.Ю. удовлетворены.

Нарушений норм процессуального права, являющихся в силу [части 4 статьи 288](#) Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации безусловным основанием для отмены решения суда первой инстанции, не выявлено.

Поскольку кассационные жалобы признаны обоснованными, расходы понесенные предпринимателем Мартыненко Н.Ю. и предпринимателем Яфановой Л.В. по уплате государственной пошлины при подаче кассационных жалоб в общей сумме 300 рублей (по 150 рублей каждая) подлежат взысканию с инспекции на основании [статьи 110](#) Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации.

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

П О С Т А Н О В И Л:

постановление Восемнадцатого арбитражного апелляционного суда от 24.01.2023 по делу № А76-18970/2022 Арбитражного суда Челябинской области отменить.

Решение Арбитражного суда Челябинской области от 08.11.2022 по делу № А76-18970/2022 оставить в силе.

Взыскать с инспекции Федеральной налоговой службы по Курчатовскому району г. Челябинска в пользу индивидуального предпринимателя Мартыненко Наталии Юрьевны в возмещение расходов по уплате государственной пошлины за подачу кассационной жалобы в сумме 150 руб.

Взыскать с инспекции Федеральной налоговой службы по Курчатовскому району г. Челябинска в пользу индивидуального предпринимателя Яфановой Людмилы Валерьевны в возмещение расходов по уплате государственной пошлины за подачу кассационной жалобы в сумме 150 руб.

Возвратить индивидуальному предпринимателю Мартыненко Наталье Юрьевне из федерального бюджета госпошлину за подачу кассационной жалобы в сумме 150 рублей, излишне уплаченную по платежному поручению от 27.02.2023 № 1.

Возвратить индивидуальному предпринимателю Яфановой Людмиле Валерьевне из федерального бюджета госпошлину за подачу кассационной жалобы в сумме 150 рублей, излишне уплаченную по платежному поручению от 17.03.2023 № 9.

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

Председательствующий

О.Л. Гавриленко

Судьи

Д.В. Жаворонков

Е.А. Кравцова