



СЕМНАДЦАТЫЙ АРБИТРАЖНЫЙ АПЕЛЛЯЦИОННЫЙ СУД

ПОСТАНОВЛЕНИЕ № 17АП-17560/2016-АК

г. Пермь

28 декабря 2016 года

Дело № А60-13569/2016

Резолютивная часть постановления объявлена 21 декабря 2016 года.

Постановление в полном объеме изготовлено 28 декабря 2016 года.

Семнадцатый арбитражный апелляционный суд в составе:
председательствующего Васильевой Е.В.,
судей Борзенковой И.В., Савельевой Н.М.

при ведении протокола судебного заседания секретарем Ситниковой Т.В.
при участии:

от заявителя АО «ЕЗ ОЦМ» – Головкин А.Н., паспорт, доверенность от 06.07.2016; Арбузова О.А., паспорт, доверенность от 27.10.2016; Репин Д.А., паспорт, доверенность от 29.11.2016;

от Межрайонной ИФНС России по крупнейшим налогоплательщикам по Свердловской области – Скутина О.Я., удостоверение, доверенность от 11.12.2015; Булатова Е.И., удостоверение, доверенность от 14.12.2016; Мусабикова К.Р., удостоверение, доверенность от 14.01.2016; Смирнягина Ю.С., удостоверение, доверенность от 15.09.2016; Белоногова Е.В., удостоверение, доверенность от 19.12.2016; Трухин Д.С., удостоверение, доверенность от 11.12.2015;

лица, участвующие в деле, о месте и времени рассмотрения дела извещены надлежащим образом в порядке статей 121, 123 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации (далее – АПК РФ), в том числе публично путем размещения информации о времени и месте судебного заседания на интернет-сайте Семнадцатого арбитражного апелляционного суда,
рассмотрел в судебном заседании апелляционную жалобу Межрайонной ИФНС России по крупнейшим налогоплательщикам по Свердловской области на решение Арбитражного суда Свердловской области от 03 октября 2016 года

по делу № А60-13569/2016,
принятое судьей Окуловой В.В.

по заявлению акционерного общества «Екатеринбургский завод по обработке цветных металлов» (ИНН 6661005707, ОГРН 1026605225591, сокращенное наименование – АО «ЕЗ ОЦМ»)

к Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам по Свердловской области (ИНН 6608002549, ОГРН 1046603571740)

о признании недействительными ненормативных актов,

установил:

АО «ЕЗ ОЦМ» (далее также – заявитель, общество, налогоплательщик) обратилось в Арбитражный суд Свердловской области с заявлением к Межрайонной ИФНС России по крупнейшим налогоплательщикам по Свердловской области (далее – инспекция, налоговый орган) о признании недействительными требования от 18.03.2016 № 1 о возврате в бюджет излишне полученных в заявительном порядке сумм налога, решения от 18.03.2016 № 11 о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения в части доначисления налога на добавленную стоимость (далее – НДС) в сумме 475 785 789 руб., штрафа в сумме 3 658 538 руб., соответствующих сумм пени, решения от 18.03.2016 № 9 об отказе в возмещении частично суммы НДС, заявленной к возмещению, в размере 475 785 789 руб. и решения от 18.03.2016 № 2 об отмене решения от 27.07.2015 № 35 о возврате (полностью или частично) суммы налога, заявленной к возмещению, в заявительном порядке (с учетом принятого судом заявления об уточнении требований от 22.06.2016).

До рассмотрения спора по существу от заявителя поступило ходатайство об отказе от заявленных требований в части признания недействительным требования от 18.03.2016 № 1 о возврате в бюджет излишне полученных в заявительном порядке сумм налога. Отказ от требований в указанной части принят судом в соответствии со ст.49 АПК РФ.

Решением Арбитражного суда Свердловской области от 03.10.2016 заявление удовлетворено. Указанные выше решения инспекции от 18.03.2016: № 11 о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, № 9 об отказе в возмещении частично суммы НДС, заявленной к возмещению, № 2 об отмене решения № 35 от 27.07.2015 о возврате (полностью или частично) суммы налога, заявленной к возмещению в заявительном порядке – признаны недействительными в оспариваемой части. В остальной части производство по делу прекращено.

Не согласившись с принятым решением, инспекция обратилась с апелляционной жалобой, в соответствии с которой просит указанное решение отменить, принять по делу новый судебный акт об отказе в удовлетворении заявленных требований.

Налоговый орган настаивает на том, что в случае если поступил лом на основе золота или серебра, то закуп обществом драгоценных металлов по

оспариваемым операциям осуществляется с целью производства товара, что в соответствии с пп.9 п.3 ст.149 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ, Кодекс) является необлагаемой НДС операцией. Заявителю выгодно наличие НДС при приобретении драгоценных металлов с учетом дальнейшего экспорта переработанной продукции (по нулевой ставке НДС), для получения возмещения налога. Именно поэтому налогоплательщик и разработал схему взаимоотношений со своими контрагентами путем заключения договоров переработки драгоценных металлов и последующего выкупа переработанной продукции. По мнению налогового органа, общество выводит свой производственный цикл на гражданско-правовые взаимоотношения с поставщиками, что свидетельствует о создании искусственных условий для уклонения от применения положений пп.9 п.3 ст.149 НК РФ; реальные предпринимательские отношения между заявителем и спорными контрагентами отсутствовали; ООО «АИВ», ООО «Диамант» и ООО «Хрисаор» введены в цепочку купли-продажи драгоценных металлов с целью получения права на возмещение НДС из бюджета.

Представители инспекции в судебном заседании на доводах апелляционной жалобы настаивали, просили приобщить к материалам дела пояснения по апелляционной жалобе, копии письма ГУ МВД России по СКФО от 08.09.2014 №1695, письма Банка России от 27.08.2014, решения Арбитражного суда города Москвы по делу от 21.11.2016 №А40-155254/2016.

В соответствии с частью 2 статьи 268 АПК РФ дополнительные доказательства принимаются арбитражным судом апелляционной инстанции, если лицо, участвующее в деле, обосновало невозможность их представления в суд первой инстанции по причинам, не зависящим от него, в том числе в случае, если судом первой инстанции было отклонено ходатайство об истребовании доказательств, и суд признает эти причины уважительными.

Поскольку инспекция не указала причины, по которым приложенные к жалобе доказательства не были представлены в суд первой инстанции, апелляционный суд в их приобщении к материалам дела отказал.

Решение суда от 21.11.2016 №А40-155254/2016 к материалам дела приобщено, так как оно вынесено после принятия решения по настоящему делу.

Пояснения к апелляционной жалобе, а также приложенные к нему схемы приобщены на основании ст.81 АПК РФ, как объяснения, изложенные в письменной форме.

Заявитель в представленном отзыве и судебном заседании против удовлетворения апелляционной жалобы возражал, считает решение законным и обоснованным, а доводы жалобы несостоятельными.

Копия приложенных к отзыву договора, спецификации и схем приобщены к материалам дела в соответствии со вторым абзацем части 2 статьи 268 АПК РФ, как представленные для обоснования возражений относительно апелляционной жалобы.

Законность и обоснованность обжалуемого судебного акта проверены арбитражным судом апелляционной инстанции в порядке, предусмотренном статьями 266, 268 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации (далее – АПК РФ).

Как следует из материалов дела, 24.07.2015 обществом в налоговый орган представлена декларация по НДС за 2 квартал 2015 года с заявлением к возмещению из бюджета НДС в сумме 836 018 000 руб. Сумма всех налоговых вычетов составляет 1 342 660 436 руб., в том числе по операциям, облагаемым ставкой 0%, – 877 774 346 руб. (л.д.26 том 7).

В соответствии с подп.2 п.2 ст.176.1 НК РФ (представление банковской гарантии) инспекцией по декларации общества и приложенным к ней документам вынесено решение от 27.07.2015 № 35 о возмещении НДС в заявительном порядке в сумме 836 000 000 руб. (в решении суда ошибочно указано на 836 000 руб.) (л.д.118 том 8).

По результатам камеральной налоговой проверки инспекцией составлен акт от 10.11.2015 № 117, в котором сделан вывод о завышении обществом суммы НДС, заявленной к возмещению из бюджета, на 635 667 273 руб. (л.д.25-151 том 7).

По итогам рассмотрения материалов камеральной проверки инспекция вынесла следующие решения от 18.03.2016:

решение № 11 о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, которым установлено завышение обществом суммы НДС, заявленной к возмещению из бюджета, на 475 788 120 руб. (с учетом решения от 28.03.2016 об исправлении технической ошибки в пункте 3.1 резолютивной части решения от 18.03.2016 №11 – л.д.183 том 8), произведено доначисление соответствующих сумм налога и пени. За неуплату налога в результате завышения налоговых вычетов общество привлечено к ответственности по п. 1 ст.122 НК РФ в виде штрафа в сумме 3 638 538 руб., за непредставление документов по требованию налогового органа – по п.2 ст.126 Кодекса в виде штрафа в сумме 20 000 руб. (л.д.180 том 8) (далее – решение №11);

решение № 9 об отказе обществу в возмещении НДС в сумме 475 788 120 руб. (л.д.184 том 8);

решение № 2 об отмене решения от 27.07.2015 №35 о возмещении НДС, заявленного к возмещению в заявительном порядке (л.д.185 том 8).

В порядке пункта 17 ст.176.1 НК РФ в адрес общества направлено также требование от 18.03.2016 № 1 о возврате в бюджет излишне полученных в заявительном порядке сумм налога.

Решением УФНС России по Свердловской области от 27.06.2016 № 509/16 решение инспекции № 11 отменено в части привлечения к ответственности по п.2 ст.126 НК РФ в виде штрафа в сумме 20 000 руб.

Не согласившись с вышеуказанными решениями инспекции от 18.03.2016 в части непринятия к налоговым вычетам налога в сумме 475 785 789 руб. (по счетам-фактурам ООО «АИВ» в сумме 133 035 029 руб., по счетам-фактурам ООО «Диамант» в сумме 320 782 828 руб. и ООО «Хрисаор» – 21 967 932 руб.),

доначисления соответствующих сумм налога, пени и штрафа, общество обратилось в арбитражный суд с настоящим заявлением.

Удовлетворяя требования налогоплательщика, суд первой инстанции исходил из того, что доказательств в объеме, достаточном для вывода о получении заявителем необоснованной налоговой выгоды, инспекцией не представлено.

Изучив материалы дела, доводы, изложенные в апелляционной жалобе и отзыве на нее, заслушав пояснения представителей сторон, суд апелляционной инстанции пришел к выводу о том, что решение суда не соответствует представленным в дело доказательствам.

Основанием для отказа в предоставлении налоговых вычетов в сумме 475 785 789 руб. и в возмещении НДС из бюджета послужил вывод налогового органа о получении заявителем необоснованной налоговой выгоды по операциям приобретения драгоценных металлов у ООО «АИВ», ООО «Диамант» и ООО «Хрисаор». В решении инспекции сделан вывод, что источник для возмещения НДС не сформирован; налогоплательщик вместе с банком и фирмами-«однодневками» участвует в схеме по уклонению от уплаты НДС. По данной так называемой «заемной» схеме, описанной в письме ФНС России от 21.08.2015 № АС-4-2/14800@, банк заключает с заемщиками договоры займа драгоценного металла. При этом происходит физическое выбытие металла из хранилища банка. Поскольку операция оформлена договором займа, выбывающий из хранилища банка металл не облагается НДС (возврат займа происходит зачетом встречных обязательств заемщика без фактического возврата металла в хранилище банка). Полученный по договору займа металл реализуется через цепочку фирм-«однодневок» уже с начислением НДС, но без соответствующей уплаты налога. Сам металл доставляется непосредственно из хранилища банка в адрес фактического покупателя.

АО «ЕЗ ОЦМ» в данной схеме является фактическим покупателем (как лицо, заинтересованное в приобретении драгоценных металлов для использования в производственных целях) и получает выгоду в виде возможности уменьшения подлежащего к уплате НДС на сумму налоговых вычетов, указанных в счетах-фактурах организаций-посредников.

При непосредственном приобретении драгоценных металлов у банка, общество не имело бы возможность заявить налоговые вычеты, поскольку реализация банками драгоценных металлов в слитках при условии, что слитки остаются в хранилище банка, налогом на добавленную стоимость не облагается (подп.9 п.3 ст.149 НК РФ), как и операции займа (подп.15 п.3 статьи 149, пункт 1 статьи 39 Кодекса).

В соответствии с пунктами 1 и 2 ст.171 НК РФ налогоплательщик имеет право уменьшить общую сумму НДС, исчисленную в соответствии со статьей 166 НК РФ, на установленные настоящей статьей налоговые вычеты. Вычетам подлежат суммы налога, предъявленные налогоплательщику при приобретении товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации, в том числе услуг,

приобретаемых для осуществления операций, признаваемых объектами обложения налогом на добавленную стоимость.

Согласно п.1 ст.172 НК РФ налоговые вычеты, предусмотренные ст.171 настоящего Кодекса, производятся на основании счетов-фактур, выставленных продавцами при приобретении налогоплательщиком товаров (работ, услуг).

Во втором абзаце данного пункта указано, что вычетам подлежат, если иное не установлено настоящей статьей, суммы налога, предъявленные налогоплательщику при приобретении им товаров (работ, услуг) после принятия на учет указанных товаров (работ, услуг), имущественных прав с учетом особенностей, предусмотренных настоящей статьей, и при наличии соответствующих первичных документов.

В соответствии со ст.169 НК РФ счет-фактура является документом, служащим основанием для принятия покупателем предъявленных продавцом товаров (работ, услуг), имущественных прав сумм налога к вычету в порядке, предусмотренном главой 21 НК РФ.

Изложенные положения Кодекса позволяют сделать следующий вывод: обязанность подтверждать правомерность и обоснованность налоговых вычетов первичной документацией лежит на налогоплательщике – покупателе товаров (работ, услуг), имущественных прав, поскольку именно он выступает субъектом, применяющим при исчислении итоговой суммы НДС, подлежащей уплате в бюджет, вычет сумм налога, начисленных поставщиком (постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 30.01.2007 № 10963/06).

В определении Конституционного Суда Российской Федерации от 25.07.2001 № 138-О указано, что по смыслу положения, содержащегося в пункте 7 статьи 3 НК РФ, в сфере налоговых отношений действует презумпция добросовестности налогоплательщиков, и обязанность доказывать недобросовестность налогоплательщика возложена на налоговые органы. По смыслу Постановления Конституционного Суда Российской Федерации от 12.10.1998 №24-П под добросовестным налогоплательщиком понимается лицо, надлежаще исполнившее налоговые обязанности.

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.

В пункте 2 Постановления № 53 указано, что в соответствии с ч.1 ст.65 АПК РФ каждое лицо, участвующее в деле, должно доказать обстоятельства, на которые оно ссылается как на основание своих требований и возражений. Обязанность доказывания обстоятельств, послуживших основанием для принятия налоговым органом оспариваемого акта, возлагается на этот орган. В связи с этим при рассмотрении в арбитражном суде налогового спора налоговым органом могут быть представлены в суд доказательства необоснованного возникновения у налогоплательщика налоговой выгоды. Эти доказательства, как и доказательства, представленные налогоплательщиком, подлежат исследованию в судебном заседании согласно требованиям ст.162 АПК РФ и оценке арбитражным судом в совокупности и взаимосвязи с учетом положений ст.71 АПК РФ.

Как следует из материалов дела, налогоплательщик осуществляет деятельность по аффинажу, переработке и изготовлению промышленных изделий из золота, серебра и металлов платиновой группы: «золото в слитках», «золото в гранулах», «серебро в слитках», «серебро в гранулах» и др. Согласно книги покупок общества за 2 квартал 2015г., его основными поставщиками в данный период являлись:

ООО «Диамант» ИНН 7702776580 г. Москва,

ООО «ЕЗ ОЦМ-Трейд» ИНН 6686035397, г. Верхняя Пышма в Свердловской области,

ООО «АИВ» ИНН 7726721580 г. Москва,

ООО «Тандем» ИНН 7701963073 городской округ Мытищи Московской области,

ООО «Хрисаор» ИНН 7733841938 г. Москва (л.д.26 том 7).

Поставка сырья от спорных контрагентов производилась в рамках следующих договоров купли-продажи: с ООО «АИВ» – от 23.09.2013 № 0204-53/2013, с ООО «Диамант» – от 03.09.2014 № 0204-81/2014, от 30.04.2015 №ТД402-40/2015, с ООО «Хрисаор» – от 22.04.2014 № ТД402-35/2014 (том 11).

Помимо договоров, в подтверждение права на налоговые вычеты налогоплательщиком представлены счета-фактуры, товарные накладные, заявки на перевозку сырья, акты приема-передачи сырья на АО «ЕЗ ОЦМ», акты о приеме и вскрытии посылки (форма ДМ-5), акты перевода (передачи) по договорам купли-продажи (форма ДМ-78).

Предметом указанных выше договоров является продажа (передача в собственность) аффинированных драгоценных металлов. По условиям договоров, приемка металла происходит по адресу покупателя (АО «ЕЗ ОЦМ»): Свердловская область, г. Верхняя Пышма, ул. Ленина-131; приемка по количеству оформляется актом о приемке и вскрытии посылки, составленным по форме ДМ-5; приемка по качеству оформляется актом по форме №ДМ-5Р, который содержит данные по количеству, качеству поставляемого металла и является основанием для производства расчетов.

Исследовав полученные в ходе проверки сведения о спорных контрагентах и их поставщиках (контрагентах 2-го и следующих звеньев), а также данные, которые получены из книг покупок контрагентов и выписок банков о движении денежных средств по расчетным счетам, налоговый орган установил следующие обстоятельства, свидетельствующие о том, что источник для возмещения обществом НДС в бюджете не сформирован.

Согласно декларации ООО «Диамант» ИНН 7702776580 по НДС за 2 квартал 2015г., налог к уплате составил за этот период 181 183 руб. Организация транспортных и иных основных средств не имеет, среднесписочная численность составляет 4 человека. Единственным участником и руководителем является Кудря О.И., которая на допрос по вызову налогового органа не явилась (стр.47 решения №11).

Согласно книге покупок ООО «Диамант» за 2 квартал 2015г. оно приобретает товар у ООО «Аметист», ООО «Топаз», ООО «Сапфир», ООО «Аквамарин», ООО «Интер Торг». Имущество у данных организаций отсутствует, НДС от операций по реализации драгоценных металлов они не уплачивают. Руководителем или учредителем большинства из указанных организаций является генеральный директор и учредитель ООО «Диамант» Кудря О.И. либо ее муж Кудря А.В. Денежные средства, поступившие на расчетные счета этих организаций, переводятся на счета организаций-«однодневок», с которых снимаются наличными (стр.71-89-90 решения №11).

Таким образом, данными проверки подтверждается, что заявленный к возмещению НДС в сумме 320 782 828 руб. в бюджете не сформирован.

На основании выписок банков о движении денежных средств по расчетным счетам установлено, что фактически ООО «Аметист» (принципал в договоре с ООО «Диамант») через поставщиков 3 звена (ООО «Изумруд», ООО «Сапфир» (с другим ИНН – 3666182239), ООО «Корнер», ООО «Арт», ООО «Торговый дом Ювелир», ООО «Талант», ООО «Палладиум», ООО «Золотое руно») и/или поставщиков 4-7 звена (ООО «Шкатулка», ООО «Глифт», ООО «Коралл», ООО «Мастер», ООО «ИнвестРесурс», ООО «Диана», ООО «Кликс», ООО «Колхида», ООО «Турмалин»,

ООО «Альфа», ООО «Преференс», ООО «Сантеро»), обладающих признаками фирм-«однодневок», приобретает товар у ПАО АКБ «Стратегия» ИНН 7727039934 (далее также – банк) (стр.70 акта проверки).

Само ООО «Аметист» ИНН 7736674298, согласно декларации по НДС за 2 квартал 2015г., уплатило в бюджет 31 116 руб. налога, вычеты в сумме 654 425 990 руб. заявило по счетам-фактурам организаций (ООО «Изумруд», ООО «Сапфир» ИНН 3666182239, ООО «Корнер», ООО «Арт», ООО «Торговый дом Ювелир», ООО «Талант», ООО «Палладий», ООО «Золотое руно»), которые также уплачивают НДС в минимальных суммах по сравнению с заявленными оборотами от реализации товаров (работ, услуг), по адресу регистрации корреспонденцию не получают, транспортных и иных основных средств не имеют, среднесписочная численность работников минимальная (как правило, 1 человек). НДС от операций по реализации драгоценных металлов организации не уплачивают.

Например, из выписки по расчетному счету ООО «Сапфир» ИНН 3666182239 установлено, что денежные средства перечислены ему от ООО «Аметист» как «выручка от продажи лома драгоценных металлов» без НДС. После получения денежных средств ООО «Сапфир» перечисляет их на расчетный счет ПАО АКБ «Стратегия» за слитки золота и серебра тоже без НДС (стр.57 решения №11).

Через иного агента – АО «СМП Банк» – драгоценный металл приобретается обществом «Диамант» (а также иным спорным поставщиком ООО «АИВ») у ООО «Альфа», ООО «Дом ювелира», ООО «Астел» и ООО «Голд стандарт», которые также обладают признаками фирм-«однодневок» и в конечном счете перечисляют денежные средства за приобретенный товар на расчетный счет ПАО АКБ «Стратегия» (стр.37-41 решения №11).

Согласно декларации ООО «АИВ» ИНН 7726721580 по НДС за 2 квартал 2015г., налог к уплате составил за этот период 420 988 руб. Организация транспортных и иных основных средств не имеет, среднесписочная численность составляет 4 человека. Учредителем данной организации является Ахмедов А.И.о, руководителем до 18.03.2016 являлась Чуева И.А. (стр.8 решения №11).

Согласно книге покупок ООО «АИВ» за 2 квартал 2015г. оно приобретает товар у ООО «Бординофф», ООО «Ювелирный завод «Адамант», акционерного общества банк «Северный морской путь» (сокращенное наименование – АО «СМП Банк»). Данные организации также уплачивают в бюджет налог в сумме, не соответствующей объемам реализации, приобретают драгоценный металл через цепочку фирм-«однодневок» (ООО «Трио», ООО «Кликс», ООО «Турмалин», ООО «Астел», ООО «Голдстандарт», ООО «Диана», ООО «Преференс», ООО «Талант», ООО «Корнер», ООО «Палладий», ООО «Ювелиринвестторг», ООО «Альфа», ООО «Дом ювелира», ООО «Золотое Руно», ООО АРТ», ООО «Коралл»), которые в конечном счете перечисляют денежные средства за приобретенный товар на расчетный счет ПАО АКБ

«Стратегия» (стр.15-31 решения №11). Следовательно, заявленный к возмещению НДС по счетам-фактурам ООО «АИВ» в сумме 133 035 029 руб. в бюджете также не сформирован.

В отличие от двух рассмотренных контрагентов, ООО «Хрисаор» ИНН 7733841938 документы по взаимоотношениям с налогоплательщиком не представило. Организация транспортных и иных основных средств не имеет, среднесписочная численность составляла на 01.01.2015 3 человека. Единственным участником данной организации с 12.01.2015 является Артемьев Д.Н., руководителем до 20.12.2016 являлся Гришин В.А. (стр.100-103 решения №11). Согласно книге покупок ООО «АИВ» за 2 квартал 2015г. оно приобретает товар у ООО «АИВ» ИНН 7726721580 и также упомянутых ООО «Бординофф» и ООО «Диамант», источники драгоценного металла которых уже указаны в настоящем постановлении.

Таким образом, инспекцией в ходе проверки установлено, что ни поставщики налогоплательщика, ни поставщики последующих звеньев не обладали производственными и трудовыми ресурсами, которые бы позволили им заниматься переработкой драгоценных металлов. По данным расчетным счетов, поставщики 3-го и последующих звеньев приобретали драгоценный металл без НДС и, таким образом, не могли сформировать налоговые вычеты у непосредственных контрагентов налогоплательщика и, в конечном счете, источник для возмещения НДС обществом.

Довод налогоплательщика о том, что факт нарушения контрагентом налогоплательщика своих налоговых обязанностей сам по себе не является доказательством получения налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды (пункт 10 Постановления №53), подлежит отклонению, так как из установленной налоговым органом схемы движения товаров и уплаченных за них денежных средств следует, что реальным лицом, заинтересованным в приобретении драгоценных металлов по цене с НДС, являлось именно АО «ЕЗ ОЦМ».

При непосредственном приобретении драгоценных металлов у банка, общество не имело бы возможность заявить налоговые вычеты, поскольку реализация банками драгоценных металлов в слитках при условии, что слитки остаются в хранилище банка, налогом на добавленную стоимость не облагается (подп.9 п.3 ст.149 НК РФ).

Как справедливо отмечено налоговым органом, общество не имело бы возможность заявить налоговые вычеты и в том случае, если бы у спорных поставщиков им приобретался лом драгоценных металлов, поскольку в силу подп.9 п.3 ст.149 НК РФ налогом на добавленную стоимость не облагается также реализация лома драгоценных металлов для их производства и аффинажа.

Драгоценные металлы используются обществом как сырье в производстве промышленных изделий из золота и серебра (слитков, гранул, порошка, проволоки и др.).

Между тем его непосредственные поставщики не имеют за собой производственной базы и постепенно прекращают деятельность в качестве юридического лица. Так, ООО «АИВ» находится в процессе реорганизации в форме присоединения к иному лицу, в котором участвует 20 юридических лиц. ООО «Бординофф» ИНН 7804428688 (в спорный период – контрагент 2 звена) уже прекратило деятельность в результате ликвидации.

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 (постановление Президиума ВАС РФ от 20.04.2010 № 18162/09).

О том, что налогоплательщику было известно о ненадлежащем исполнении его контрагентами налоговых обязательств, свидетельствуют следующие обстоятельства, установленные в ходе налоговой проверки.

Судом первой инстанции установлено и сторонами не оспаривается сторонами, что операциям по купле-продаже драгоценных металлов у спорных контрагентов предшествовала его переработка (аффинаж) в рамках договоров переработки вторичного сырья (лом и отходы): от 21.01.2015 №ТД10302 №3/2015, ТД10302 № 20/2015, от 09.01.2015 № ТД10302 № 67/2014, заключенных с ООО «АИВ», ООО «Диамант» и ООО «Хрисаор». Согласно этим договорам АО «ЕЗ ОЦМ» обязуется выполнить работы по переработке (аффинажу) вторичного сырья (лом и отходы), а заказчик (ООО «АИВ», ООО «Диамант» или ООО «Хрисаор») обязуется принять результаты выполненных работ и оплатить их стоимость; АО «ЕЗ ОЦМ» обязано принять поступившее от заказчиков сырье общезаводской комиссией путем взвешивания посылки и каждого отдельного веса с установлением соответствия масс брутто и нетто массам, указанным заказчиками в отгрузочных документах и/или на трафарете по форме №ДМ-5.

В рамках исполнения договоров по аффинажу АО «ЕЗ ОЦМ» проводит также количественный химический анализ (КХА) сырья. В случае, если по результатам КХА поставленное заказчиком сырье соответствует технической документации на аффинированные драгоценные металлы либо на драгоценные металлы с одним компонентом и его содержанием в размере не менее 99,9%, заказчик оплачивает стоимость затрат только по проведению приемки, опробования (ПО) и КХА.

Инспекцией установлено и обществом не оспаривается, что принятый от спорных контрагентов на переработку металл (по актам ДМ-5) всегда соответствовал технической документации на аффинированные драгоценные металлы (либо на драгоценные металлы с одним компонентом и его содержанием в размере не менее 99,9%), то есть не требовал аффинажа. При

этом весь металл, переданный налогоплательщику на переработку, выкупался им у заказчиков (стр.45,92,153 решения №11).

Проверкой установлено и налогоплательщиком также не оспаривается, что в его адрес (г. Верхняя Пышма, ул. Ленина-131) товар доставлялся по заявкам непосредственных поставщиков перевозчиком ООО «Бринск» ИНН 7743698003 со своего хранилища в г.Москве по ул. Дубининская, 33б (стр.113 решения №11) в рамках договоров на транспортировку ценных грузов. В ряде случаев отгрузка производилась по адресу: г. Москва, пер. Прямой, 3/1, где расположен ломбард «Золотая империя» (стр.127-154 решения №11), и по адресу: Владимирская область, Колчугинский район (территория ООО «Завод «Адамант»).

На указанный склад груз напрямую доставлялся из хранилища ПАО АКБ «Стратегия» посредством транспортных услуг всё того же ООО «Бринкс» (через посредника ООО «Процесс» ИНН 7802839347). В адрес организаций-перепоставщиков товар фактически не отгружался. Данный вывод подтверждается сведениями расчетных счетов и документами, полученными налоговым органом от ООО «Процесс», согласно которым ООО «Бринкс» перевозило товар по заявкам ООО «Корнер», ООО «Арт», ООО «Талант», ООО «Палладиум», ООО «Золотое руно», ООО «Ювилеринвестторг», ООО «Коралл», ООО «Трио», ООО «Альфа», с которыми банк заключал договоры займа и купли-продажи драгоценных металлов в слитках (стр.155 решения №11).

Несмотря на значительное количество посредников (от 4 до 7 звеньев) доставка драгоценных металлов из банка до АО «ЕЗ ОЦМ» длилась от трех до семи дней. Пломбы посылок, указанные в перевозочных документах от банка до склада ООО «Бринкс» (отправитель – ООО «Прогресс») и от склада ООО «Бринкс» до АО «ЕЗ ОЦМ» (отправитель – ООО «АИВ»), в ряде случаев совпадают, что отражено на стр.130 решения и, вопреки выводам суда, подтверждается представленными в дело документами (л.д.79-84 том 16).

Указанные выше лица, по заявкам которых драгоценный металл доставлялся в г. Москву на ул. Дубининская-33б: ООО «Корнер», ООО «Арт», ООО «Талант», ООО «Палладиум», ООО «Золотое руно», ООО «Ювилеринвестторг», ООО «Коралл», ООО «Трио», ООО «Альфа» – получали этот металл по договору займа с ПАО АКБ «Стратегия» (стр.39-41,156 решения №11, тома 13-15).

Согласно условиям договоров займа банк обязуется передать заемщику драгоценный металл в физической форме в соответствии с дополнительными соглашениями, а заемщик обязуется возвратить банку драгоценный металл в физической форме в полном объеме полученного займа и выплачивать проценты за пользование займом в размере и в сроки, установленные дополнительным соглашением. При получении займа оформляется заявка на предоставление слитков (золото и серебро). Поскольку операция оформлена договором займа, операция по выбытию из хранилища банка драгоценного металла не облагается налогом на добавленную стоимость.

Одновременно с договорами займа банк заключает с организациями-заемщиками договоры купли-продажи драгоценных металлов на то же количество металла, что передается в физической форме по договору займа. После оформления дополнительного соглашения к договору купли-продажи и поступления денежных средств в банк, драгоценный металл зачисляется на металлический счет организации-заемщика. Одновременно оформляется поручение на перевод металла в погашение договора займа.

Поскольку драгоценный металл в слитках по договорам купли-продажи не покидает хранилище банка, операция по его реализации также не облагается НДС в силу подпункта 9 пункта 3 статьи 149 Кодекса.

ООО «Процесс» ИНН 7802839347 с 16.06.2016 находится в стадии ликвидации, в проверенный период производило перечисления физическим лицам, которые являются участниками описанной выше схемы (ООО «Диана», ООО «Арт», ООО «Альфа», ООО «Дом ювелира») (стр.109 решения №11).

Оспаривая выводы налогового органа, заявитель ссылается на то, что установленные в ходе налоговой проверки факты, связанные с нарушением порядка исчисления НДС, относятся к деятельности банка.

Между тем АО «ЕЗ ОЦМ» является непосредственным участником этой схемы, лицом, не менее заинтересованным, чем банк, в получении необоснованной налоговой выгоды. В чем заключается выгода заявителя, уже указано на стр.10 настоящего постановления.

Суд критично относится к доводам заявителя о том, что он не знал и не должен был знать о неисполнении контрагентами своих налоговых обязательств.

Как указано на интернет-сайте общества, оно является старейшим предприятием российской отрасли по переработке драгоценных металлов, следовательно, лучше других должно быть осведомлено о продавцах драгоценных металлов на рынке.

Зная, что операции по реализации слитков банками (при условии оставления слитков в хранилище банков) налогом на добавленную стоимость не облагаются, как и операции по реализации лома и отходов драгоценных металлов для производства драгоценных металлов и аффинажа (подп.9 п.3 ст.149 НК РФ), общество должно было осознавать, что НДС с реализации в таких условиях исчисляют и уплачивают далеко не все поставщики сырья.

В указанной ситуации общество не могло ограничиться проверкой лишь факта регистрации организации. В дело не представлено доказательств оценки обществом деловой репутации спорных контрагентов, наличия у них необходимых ресурсов для поставки сырья, положения на рынке купли-продажи золота и серебра. Представленные налогоплательщиком документы в подтверждение деловой репутации ООО «Диамант» (л.д.3-29 том 18) апелляционным судом рассмотрены и признаны недостаточными, поскольку должная осмотрительно должна проверяться налогоплательщиком до заключения сделки с поставщиком, а не в процессе ее исполнения

(государственные контракты на поставку сырья обществом «Диамант» заключены 13.04.2015 и позднее).

Кроме того, установленные налоговой проверкой обстоятельства говорят о причастности налогоплательщика к действиям спорных контрагентов, о чем свидетельствует в том числе то, что все три контрагента для доставки драгоценного металла налогоплательщику пользовались услугами одного и того же лица ООО «Бринск». Из документов по доставке товара налогоплательщик должен был видеть, с какого адреса происходит отгрузка драгоценных металлов. Поставщиками 2-го и следующих звеньев также являются одни и те же юридические лица (так называемые «технические» звенья), независимо от того, кто из трех являлся непосредственным поставщиком налогоплательщика. Данные «технические» звенья лишь меняются местами в цепочке по движению денежных средств от налогоплательщика к банку.

Согласованность действий между налогоплательщиком, банком, ООО «АИВ», ООО «Диамант», ООО «Хрисаор» и другими контрагентами, вовлеченными в схему поставки драгоценных металлов, подтверждается и особенностями установления цен на реализуемый в адрес налогоплательщика металл. Налоговым органом указано и заявителем не оспаривается, что он приобретал у ООО «АИВ», ООО «Диамант» и ООО «Хрисаор» драгоценные металлы по цене значительно ниже той, что была установлена на мировом рынке (со скидкой 7-8%). Ссылка общества на курсы покупки драгоценных металлов, установленные Сбербанком России, значения не имеет, так как курсы покупки всегда существенно ниже, чем курсы продажи. Между тем деловая цель продажи спорными контрагентами драгоценных металлов по существенно заниженным ценам осталась не ясной, что также подтверждает доводы инспекции о получении необоснованной налоговой выгоды именно обществом.

Оценив, таким образом, установленные обстоятельства в их совокупности и взаимосвязи, суд апелляционной инстанции признал доказанными выводы инспекции о получении обществом необоснованной налоговой выгоды.

Поскольку решения налогового органа в оспариваемой части соответствуют положениям НК РФ, оснований для признания их недействительными у суда первой инстанции не имелось.

На основании части 1 статьи 270 АПК РФ решение суда следует отменить, в удовлетворении заявленных требований обществу отказать.

Руководствуясь статьями 176, 258, 266, 268, 269, 270, 271 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, Семнадцатый арбитражный апелляционный суд

ПОСТАНОВИЛ:

Решение Арбитражного суда Свердловской области от 03 октября 2016 года по делу № А60-13569/2016 отменить, в удовлетворении заявленных требований отказать.

Постановление может быть обжаловано в порядке кассационного производства в Арбитражный суд Уральского округа в срок, не превышающий двух месяцев со дня его принятия, через Арбитражный суд Свердловской области.

Председательствующий

Е.В. Васильева

Судьи

И.В. Борзенкова

Н.М. Савельева