



ФЕДЕРАЛЬНЫЙ АРБИТРАЖНЫЙ СУД  
ЦЕНТРАЛЬНОГО ОКРУГА

---

**ПОСТАНОВЛЕНИЕ**

кассационной инстанции по проверке законности  
и обоснованности судебных актов арбитражных судов,  
вступивших в законную силу

25 июня 2013 года  
г.Калуга

Дело № А64-682/2012

Резолютивная часть постановления объявлена 19.06.2013.  
В полном объеме постановление изготовлено 25.06.2013.

Федеральный арбитражный суд Центрального округа в составе:

Председательствующего  
Судей

Егорова Е.И.  
Ермакова М.Н.  
Радюгиной Е.А.

При участии в заседании от:

ООО «Басстрой»,  
392000, г.Тамбов, ул.Монтажников, 4,  
ОГРН 1046882290421

Ереминой Л.Н. - представителя  
(дов.б/н от 17.06.2013);  
Поповой И.С. - представителя  
(дов.б/н от 17.06.2013);

ИФНС России по г.Тамбову,  
392020, г.Тамбов, ул.Пролетарская,  
252/2

Бич В.С. - представителя  
(дов.№05-24/029695 от  
27.12.2012);  
Алпатовой Е.А. - представителя  
(дов.№05-24/014373 от  
13.06.2013).

рассмотрев в открытом судебном заседании кассационную жалобу ИФНС России по г.Тамбову на постановление Девятнадцатого арбитражного апелляционного суда от 05.03.2013 (судьи Михайлова Т.Л., Ольшанская Н.А., Скрынников В.А.), и кассационную жалобу ООО «Басстрой» на решение Арбитражного суда Тамбовской области от

27.07.2012 (судья Малина Е.В.) и постановление Девятнадцатого арбитражного апелляционного суда от 05.03.2013 по делу №А64-682/2012,

### **УСТАНОВИЛ:**

Общество с ограниченной ответственностью «Басстрой» (далее – Общество) обратилось в арбитражный суд с заявлением о признании незаконным решения ИФНС России по г. Тамбову (далее – Инспекция) №19-24/62 от 26.09.2011 в части доначисления налога на прибыль в сумме 6 183 824 руб., пеней по налогу на прибыль в сумме 1 665 076 руб., штрафа по налогу на прибыль в сумме 1 201 505 руб., НДС в сумме 4 922 196 руб., пеней по НДС в сумме 1 331 627 руб., штрафа по НДС в сумме 749 850 руб.

Решением арбитражного суда Тамбовской области от 27.07.2012 в удовлетворении заявленных требований отказано.

Постановлением Девятнадцатого арбитражного апелляционного суда от 05.03.2013 отменено решение суда первой инстанции в части признания недействительным решение Инспекции № 19-24/62 от 26.09.2011 о доначислении налога на прибыль в сумме 6 183 824 руб., пени по налогу на прибыль в сумме 1 665 076 руб., штрафа по налогу на прибыль в сумме 1 201 505 руб. И в этой части признано недействительным решение Инспекции.

В остальной части решение суда первой инстанции оставлено без изменения.

Инспекция обратилась с кассационной жалобой на постановление апелляционного суда, в которой, ссылаясь на неправильное применение судом норм материального права, просит его отменить в части удовлетворения требований Общества по налогу на прибыль, оставив в силе решение суда первой инстанции в оспариваемой части.

Общество в кассационной жалобе просит отменить судебные акты в части отказа в удовлетворении заявленных требований по данному делу, как незаконные и необоснованные, и принять по делу новый судебный акт.

Изучив материалы дела, выслушав пояснения представителей Инспекции и Общества, обсудив доводы жалобы, судебная коллегия полагает отменить постановление апелляционного суда в части вывода по налогу на прибыль и в этой части оставить в силе решение суда первой инстанции, а в остальном судебные акты оставить без изменения.

Из материалов дела следует, что Инспекцией была проведена выездная налоговая проверка Общества по вопросам правильности исчисления и своевременности уплаты (перечисления) налогов, в том числе налога на прибыль, налога на добавленную стоимость за период с 01.01.2008 по 31.12.2009. Итоги проведенной проверки отражены в акте № 19-24/61 от 30.08.2011.

На основании материалов проверки Инспекцией принято решение №19-24/62 от 26.09.2011, в соответствии с которым Общество привлечено к налоговой ответственности, предусмотренной п.1 ст.122 НК РФ за неполную уплату налога на прибыль в виде штрафа в сумме 1 201 505 руб., за неполную уплату НДС в виде штрафа в сумме 749 850 руб.

Этим же решением Обществу также предложено уплатить налог на прибыль в сумме 6 183 824 руб., НДС в сумме 4 922 196 руб., пени по налогу на прибыль в сумме 1 665 076 руб., пени по НДС в сумме 1 331 627 руб.

Основанием для привлечения Общества к ответственности, доначисления НДС, налога на прибыль и соответствующих пеней послужили выводы Инспекции о необоснованном завышении налогоплательщиком расходов для целей налогообложения прибыли по взаимоотношениям с обществами «Элайм», «Монолит», «Форум», «ЛК-Профиль», «Премиум» а также о необоснованном завышении налоговых вычетов по НДС со стоимости строительно-монтажных работ, выполненных указанными контрагентами, и приобретенных у них строительных материалов. В ходе проверки налоговым органом установлено, что представленные Обществом документы по взаимоотношениям с данными контрагентами содержат недостоверные сведения. Фактически Обществом создан формальный документооборот. Сделки с указанными обществами реально не совершались, поэтому действия налогоплательщика в этой части носят недобросовестный характер и направлены на получение необоснованной налоговой выгоды.

Решением Управления ФНС по Тамбовской области № 11-10/132 от 22.11.2011 решение Инспекции оставлено без изменения.

Не согласившись с решением налогового органа, Общество обратилось в суд с соответствующим заявлением.

Суд первой инстанции, отказывая в удовлетворении заявленных требований, исходил из того, что документы, представленные Обществом в подтверждение расходов и вычетов, содержат противоречивую информацию, в связи с чем, не подтверждают обоснованность расходов и вычетов. Суд согласился с выводами Инспекции о создании налогоплательщиком схемы ухода от налогообложения и обогащения за счет бюджета, указав при этом, что главной целью, преследуемой налогоплательщиком, являлось получение дохода преимущественно за счет налоговой выгоды при отсутствии намерения осуществлять экономическую деятельность.

При этом суд исходил из следующих фактических обстоятельств дела.

В период с 2008-2009 годы Общество на основании договоров было привлечено в качестве подрядной организации для выполнения строительно-монтажных работ для ряда организаций: муниципального учреждения «Инвестиционно-строительный центр г. Тамбова «Инвестор»,

общества с ограниченной ответственностью фирма «Югспецстрой», Тамбовского областного государственного унитарного предприятия «Водгазхоз», открытого акционерного общества «СМП-534», муниципального учреждения «Дирекция капитального строительства и реконструкции», товарищества собственников жилья «Надежда», открытого акционерного общества «Тамбовоблгаз», общества с ограниченной ответственностью «Строительное управление «Донское», открытого акционерного общества «Передвижная механизированная колонна – 1», областного государственного учреждения «УКС Липецкой области», организации «Фонд возрождения Мучкапа» администрации г. Мучкапа Тамбовской области, которые выступили в качестве заказчиков (генеральных подрядчиков).

С целью исполнения договоров с перечисленными заказчиками (генеральными подрядчиками) Обществом были заключены договоры субподряда с рядом привлеченных организаций: обществами с ограниченной ответственностью «Элайм», «Форум», «Премиум», «Монолит», «ЛК-Профиль».

В качестве доказательств исполнения условий договоров Обществом представлены в материалы дела соответствующие первичные документы (справки о стоимости работ, акты о приемке выполненных работ).

Суды первой и апелляционной инстанции, соглашаясь с выводами Инспекции о том, что Общество не подтвердило хозяйственные отношения с организациями-контрагентами, и что документооборот и расчеты между налогоплательщиком и спорными контрагентами носят формальный характер и направлены не на ведение реальной хозяйственной деятельности, а на выведение денежных средств из оборота, правомерно руководствовались следующим.

Согласно п.4 ст.166 НК РФ сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, исчисляется налогоплательщиками по итогам каждого налогового периода применительно ко всем операциям, признаваемым объектом налогообложения в соответствии с п.п.1 - 3 п.1 ст.146 НК РФ, момент определения налоговой базы которых, установленный ст.167 НК РФ, относится к соответствующему налоговому периоду, с учетом всех изменений, увеличивающих или уменьшающих налоговую базу в соответствующем налоговом периоде. В силу ст.171 НК РФ налогоплательщик имеет право уменьшить общую сумму налога на добавленную стоимость, исчисленную в соответствии со ст.166 НК РФ, на установленные налоговые вычеты.

Статьями 171, 172 НК РФ установлено, что вычетам подлежат суммы налога, предъявленные налогоплательщику при приобретении товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации либо уплаченные при ввозе на таможенную территорию Российской Федерации товаров, приобретаемых для осуществления производственной деятельности,

перепродажи или иных операций, признаваемых объектом налогообложения по налогу на добавленную стоимость.

Основанием для уменьшения подлежащих уплате сумм налога на установленные налоговые вычеты являются, в соответствии со ст.ст. 168, 169 НК РФ, счета-фактуры, выставленные поставщиками при приобретении налогоплательщиком товаров (работ, услуг), расчетные документы и первичные учетные документы, в которых соответствующая сумма налога выделена отдельной строкой.

В соответствии с п.1 ст.169 НК РФ счета-фактуры являются документами, служащими основанием для принятия предъявленных сумм налога к вычету или возмещению в порядке, предусмотренном главой 21 НК РФ.

К оформлению счетов-фактур налоговым законодательством предъявляется ряд требований, в том числе, они должны содержать реквизиты, определенные ст.169 НК РФ, включающие: порядковый номер и дату выписки счета-фактуры; наименование, адрес и идентификационные номера налогоплательщика и покупателя; наименование и адрес грузоотправителя и грузополучателя; номер платежно-расчетного документа в случае получения авансовых или иных платежей в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг); наименование поставляемых (отгружаемых) товаров (описание выполненных работ, оказанных услуг) и единицы измерения (при возможности ее указания); количество (объем) поставляемых (отгруженных) по счету-фактуре товаров (работ, услуг) исходя из принятых по нему единиц измерения (при возможности их указания); цену (тариф) за единицу измерения (при возможности ее указания); стоимость товаров (работ, услуг) за все количество поставляемых (отгруженных) по счету-фактуре (выполненных работ, оказанных услуг) без налога; налоговую ставку; сумму налога, предъявляемую покупателю товаров (работ, услуг); стоимость всего количества поставляемых (отгруженных) по счету-фактуре товаров (выполненных работ, оказанных услуг) с учетом суммы налога; подписи руководителя и главного бухгалтера организации или иного уполномоченного лица.

Счета-фактуры, составленные и выставленные с нарушением установленного порядка, не могут являться основанием для принятия предъявленных покупателю продавцом сумм налога к вычету.

Также не могут являться основанием для налогового вычета документы, содержащие недостоверные сведения.

Согласно изложенным выше правовым нормам, для налогоплательщиков НДС право на применение налогового вычета по налогу возникает при соблюдении следующих условий: товары, работы и услуги должны быть приобретены для осуществления операций, признаваемых объектом налогообложения в соответствии с главой 21 НК РФ, поставлены на учет; у налогоплательщика имеются счета-фактуры,

соответствующие требованиям ст.169 НК РФ, и первичные документы с выделенной в них отдельной строкой суммой НДС, оформленные в соответствии со ст.9 Федерального закона от 21.11.1996 № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете». Данные документы должны достоверно подтверждать факт совершения соответствующих хозяйственных операций.

При этом, 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, вычеты сумм налога, начисленных поставщиком.

Представление полного пакета документов, соответствующих требованиям статей Налогового кодекса, не влечет автоматического права на налоговые вычеты и возмещение НДС.

В соответствии с правовой позицией, изложенной в определениях № 169-О от 08.04.2004 и № 324-О от 04.11.2004 Конституционного Суда Российской Федерации, заключенные налогоплательщиком сделки должны не только формально соответствовать законодательству, но и не вступать в противоречие с общим запретом недобросовестного осуществления прав налогоплательщиком.

Согласно разъяснениям, данным в Постановлении Пленума ВАС РФ № 53 от 12.10.2006 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды», налоговая выгода не может быть признана обоснованной, если учтены операции не в соответствии с их действительным экономическим смыслом, а выгода получена налогоплательщиком вне связи с осуществлением реальной предпринимательской или иной экономической деятельности.

При этом вывод о необоснованности налоговой выгоды должен быть основан на объективной информации, с бесспорностью подтверждающей, что действия налогоплательщика не имели разумной деловой цели, а были направлены исключительно на создание благоприятных налоговых последствий.

Действующее законодательство возлагает на налоговые органы обязанность доказывать недобросовестность налогоплательщика.

Согласно ст.65 АПК РФ каждое лицо, участвующее в деле, должно доказать те обстоятельства, на которые оно ссылается как на основание своих требований или возражений. При этом п.1 ст.65 АПК РФ и п.5 ст.200 АПК РФ обязанность доказывания обстоятельств, послуживших основанием для принятия оспариваемого решения, возложена на орган, который принял решение.

Суды пришли к правомерному выводу, что налоговым органом доказан факт направленности действий налогоплательщика на получение необоснованной налоговой выгоды, поскольку все перечисленные сделки

заключены им преимущественно с недобросовестными контрагентами, уклоняющимися от исполнения своих налоговых обязанностей; реально данными контрагентами не исполнялись.

В ходе выездной налоговой проверки, руководитель Общества уклонялся от дачи пояснений, того каким образом привлекались спорные контрагенты для выполнения работ в качестве субподрядчиков, и, того, как производился прием выполненных работ. Хотя, все заказчики Общества в ходе проверки указывали, что все взаимоотношения строились непосредственно с руководителем Общества, и о том, что для выполнения работ привлекались какие-либо субподрядные организации, Общество не указывало. В ходе осуществления технического надзора за выполнением строительно-монтажных работ сведениями о выполнении работ не Обществом, а другими организациями не располагали. Кроме этого сами должностные лица и специалисты Общества, допрошенные в ходе выездной налоговой проверки, подтвердили, что спорные работы выполнялись непосредственно ими, как работниками Общества.

В связи с чем, налогоплательщику обоснованно отказано в удовлетворении заявленных требований о признании недействительным решения Инспекции № 19-24/62 от 26.09.2011 в части доначисления НДС в сумме 4 922 196 руб., в том числе: по ООО «Элайм» - 1 994 407 руб., по ООО «Форум» - 827 655 руб., по ООО «Премиум» - 532 290 руб., по ООО «Монолит» - 654 773 руб., по ООО «ЛК-Профиль» - 913 071 руб.; пеней по налогу на добавленную стоимость в сумме 1 331 627 руб.; штрафа за неуплату налога на добавленную стоимость в сумме 749 850 руб.

Соглашаясь с выводами суда первой инстанции по НДС и фактом отсутствия реального взаимоотношения со спорными контрагентами, Девятнадцатый арбитражный апелляционный суд инстанции по эпизоду доначисления налога на прибыль по взаимоотношениям с этими же контрагентами указал следующее

Суд апелляционной инстанции полагает, что в рассматриваемом деле Инспекция, с учетом положений п.п.7 п.1 ст.31 НК РФ, должна была определить налоговые обязанности Общества в отношении налога на прибыль исходя из специфики его деятельности и сведений, полученных из документов, находящихся в распоряжении налогового органа и представленных налогоплательщиком, в том числе, с учетом данных о деятельности аналогичных налогоплательщиков.

По мнению суда апелляционной инстанции Общество осуществляло выполнение подрядных работ, и имевшимися у него документами факт выполнения этих работ и передачи их заказчикам подтвержден. Поэтому налоговому органу, применяя положения вышеуказанной нормы, необходимо было исходить из того, что Общество должно было нести затраты, связанные с выполнением подрядных работ, аналогичные затратам иных налогоплательщиков, осуществляющих такую же деятельность. Вместе с тем, расчет обоснованных затрат Общества,

подлежащих учету в целях определения налоговой базы по налогу на прибыль по рыночным или иным обусловленным деятельностью Общества ценам Инспекцией в ходе выездной проверки не производился. Также такой расчет не представлен и суду апелляционной инстанции при рассмотрении дела, несмотря на то, что судом налоговому органу предлагалось обосновать принятое им решение с учетом правовой позиции, сформулированной в постановлении Президиума Высшего Арбитражного Суда № 2341/12 от 03.07.2012.

Однако, по мнению суда кассационной инстанции суд апелляционной инстанции необоснованно сослался на правовую позицию Президиума Высшего Арбитражного Суда изложенную в постановлении № 2341/12 от 03.07.2012. В данном постановлении не ставилась под сомнение реальность приобретения материалов, а ставился вопрос о соответствии реальных затрат рыночным ценам.

В данном же деле, суды первой и апелляционной инстанции пришли к выводу, что налоговый орган доказал факт формального документооборота, невозможности выполнения установленными контрагентами спорных работ, и, что фактически работы выполнялись самим налогоплательщиком.

Говоря о необходимости применения в настоящем деле правовой позиции, изложенной в постановлении Президиума Высшего Арбитражного Суда № 2341/12 от 03.07.2012, суд апелляционной инстанции указал на необходимость исследования рыночных цен. Однако, придя к выводу о том, что работы фактически субподрядными организациями не выполнялись, суд апелляционной инстанции указал на необходимость исследования соответствия рыночным ценам тех затрат, которые фактически Общество не несло, т.к. при выполнении работ самим Обществом возникают иные затраты, и соответственно иной порядок их подтверждения.

Данный вывод суда второй инстанции судебная коллегия ФАС ЦО считает противоречивым. Поэтому он не может быть положен в основу законного и обоснованного судебного акта, а, следовательно, не может быть основанием отмены решения суда первой инстанции в части суждения о правильности начисления налога на прибыль.

Кроме того, суд апелляционной инстанции в отношении обоснованности доначисления НДС, согласился с судом первой инстанции о том, что основанием для начисления послужили не только дефекты в представленных документах, а установление факта отсутствия реальных операций с контрагентами.

Поэтому у суда апелляционной инстанции не было правовых оснований для отмены решения суда первой инстанции в части выводов по налогу на прибыль.

Учитывая, что судом апелляционной инстанции неправомерно признано недействительным решение Инспекции по доначислению налога



на прибыль в сумме 6 183 824 руб., а также соответствующих сумм пени и штрафа, то постановление суда второй инстанции в этой части подлежит отмене, с оставлением в силе решение суда первой инстанции в отменной части.

Руководствуясь ст.287, ст.288, ст.289 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации,

### **ПОСТАНОВИЛ:**

Отменить постановление Девятнадцатого арбитражного апелляционного суда от 05.03.2013 по делу №А64-682/2012 в части признания недействительным решения ИФНС России по г. Тамбову № 19-24/62 от 26.09.2011 в части доначисления: налога на прибыль в сумме 6 183 824 руб., пени по налогу на прибыль в сумме 1 665 076 руб., штрафа по налогу на прибыль в сумме 1 201 505 руб., и в этой части оставить в силе решение Арбитражного суда Тамбовской области от 27.07.2012 по настоящему делу.

В остальном, судебные акты оставить без изменения.

Постановление вступает в законную силу со дня его принятия.

Председательствующий

Е.И. Егоров

Судьи

М.Н. Ермаков

Е.А. Радюгина