

**АРБИТРАЖНЫЙ СУД СЕВЕРО-КАВКАЗСКОГО ОКРУГА****Именем Российской Федерации****ПОСТАНОВЛЕНИЕ**
арбитражного суда кассационной инстанции

г. Краснодар

Дело № А15-1610/2014

27 июня 2016 года

Резолютивная часть постановления объявлена 23 июня 2016 года.

Постановление в полном объеме изготовлено 27 июня 2016 года.

Арбитражный суд Северо-Кавказского округа в составе председательствующего Драбо Т.Н., судей Дорогиной Т.Н. и Прокофьевой Т.В., при участии в судебном заседании от заявителя – общества с ограниченной ответственностью «Каспийгазстрой» (ИНН 0522014580, ОГРН 1050522005291) – Абдуллаева А.Л. (доверенность от 21.03.2016), Ахметова З.В. (доверенность от 21.03.2016), Комиссаровой Н.Д. (доверенность от 01.12.2015), от заинтересованного лица – Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 14 по Республике Дагестан (ИНН 0554000012, ОГРН 1140554000014) – Сулейманова А.М. (доверенность от 14.06.2016), Тавлуева Н.Г. (доверенность от 14.06.2016), от третьего лица – Управления Федеральной налоговой службы по Республике Дагестан (ИНН 0562043926, ОГРН 1030502623612) – Магомедова Н.К. (доверенность от 08.02.2016), рассмотрев кассационную жалобу общества с ограниченной ответственностью «Каспийгазстрой» на постановление Шестнадцатого арбитражного апелляционного суда от 09.03.2016 (судьи Цигельников И.А., Афанасьева Л.В., Параскевова С.А.) по делу № А15-1610/2014, установил следующее.

Общество с ограниченной ответственностью «Каспийгазстрой» (далее – общество) обратилось в арбитражный суд с заявлением о признании недействительным решения Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 14 по Республике Дагестан (далее – инспекция) от 20.12.2013 № 29 (в редакции решения Управления Федеральной налоговой службы по Республике Дагестан от 24.03.2014 № 16-08/022).

В порядке статьи 51 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации определением суда от 28.05.2014 в качестве третьего лица, не заявляющего самостоятельных требований относительно предмета спора,

к участию в деле привлечено Управление Федеральной налоговой службы по Республике Дагестан (далее – управление).

Решением суда от 06.11.2015 (судья Магомедов Р.М.) с учетом исправительного определения от 02.12.2015, признано недействительным решение инспекции от 20.12.2013 № 29 (в редакции решения управления от 24.03.2014 № 16-08/022) в части начисления 102 777 667 рублей НДС, 4 157 470 рублей налога на прибыль, 41 273 474 рублей пени по НДС, 9 787 967 рублей штрафа по НДС по пункту 1 статьи 122 Налогового кодекса Российской Федерации, 3 115 281 рубля штрафа по НДФЛ по статье 123 Кодекса; с инспекции в пользу общества взыскано 2 тыс. рублей государственной пошлины. Судебный акт мотивирован реальностью хозяйственных операций общества с легитимными контрагентами и надлежащим документальным подтверждением права на возмещение НДС и уменьшение налогооблагаемой базы по налогу на прибыль.

Постановлением суда апелляционной инстанции от 09.03.2016 решение суда от 06.11.2015 отменено в части признания недействительным решения инспекции от 20.12.2013 № 29 и взыскания с инспекции судебных расходов, в указанной части в удовлетворении требований обществу отказано на том основании, что инспекция доказала нереальность хозяйственных операций между обществом и его контрагентами – ООО «Строй-Центр», ООО «ИнвестТурСтройЛюкс», а также направленность действий общества на получение необоснованной налоговой выгоды.

В Арбитражный суд Северо-Кавказского округа обратилось общество с кассационной жалобой, просит отменить постановление суда апелляционной инстанции и оставить в силе решение суда. По мнению подателя жалобы, суд апелляционной инстанции не учел, что общество проявило должную степень осмотрительности и осторожности при выборе в качестве контрагента ООО «Строй-Центр», все обязательства по договору с ООО «Строй-Центр» выполнены надлежащим образом и в полном объеме, что подтверждено представленными в материалы дела документами. В подтверждение реальности хозяйственных операций с ООО «Строй-Центр» общество представило деловую переписку с ООО «Строй-Центр», ООО «Газпром трансгаз Махачкала», показания свидетелей Чухонцева Н.В. и Кабанова В.В. ООО «Строй-Центр» полностью исчислило и уплатило в бюджет НДС с реализации товарно-материальных ценностей обществу; факт уплаты ООО «Строй-Центр» в доход бюджета НДС, исчисленного по операциям с обществом, свидетельствует о формировании в бюджете источника возмещения данного налога; общество не может нести ответственность за неправомерные и ошибочные действия

своего контрагента. Отсутствие в акте выездной налоговой проверки ООО «Строй-Центр» упоминания об обществе само по себе не свидетельствует о том, что рассматриваемые сделки не являлись предметом налоговой проверки, а свидетельствует об отсутствии нарушений законодательства по взаимоотношениям между обществом и ООО «Строй-Центр». Ошибки в счетах-фактурах, не препятствующие налоговым органам при проведении налоговой проверки идентифицировать продавца, покупателя товаров, а также иные реквизиты, не являются основанием для отказа в применении налогового вычета по НДС. Письменные объяснения, взятые у Чухонцева Н.В. оперуполномоченным УЭБ и ПК МВД по Республике Дагестан майором полиции Корсаковым К.Х., получены за пределами налоговой проверки и не являются допустимым доказательством; данные объяснения не являются допросом свидетеля, лицо, у которого взяты объяснения, не предупреждено об уголовной ответственности за дачу ложных показаний. Утверждение суда апелляционной инстанции о том, что суд первой инстанции, оценивая результаты экспертиз, проведенных инспекцией и судом, пришел к противоречивым выводам, противоречит письменным доказательствам по делу. Суд апелляционной инстанции, ограничившись формальным утверждением об отсутствии отметки на доверенности, не оценил иные, бесспорные доказательства легитимности полномочий Кабанова В.В. как представителя ООО «Строй-Центр». В рамках встречной проверки ООО «Строй-Центр» представило те документы, которые запросила инспекция, поэтому остальные документы, подтверждающие реальность выполнения ООО «Строй-Центр» подрядных работ, общество по своей инициативе представило в суд. По эпизоду поставки полиуретановой мастики «Skotckote 352kt» суд апелляционной инстанции не учел, что инспекция не установила всю цепочку сделок, по которой могла быть приобретена мастика; приобретение и дальнейшая реализация ООО «Строй-Центр» мастики без торговой наценки не свидетельствует о неправомерном применении обществом вычетов по НДС. Заявив о завышении закупочной цены на мастику, инспекция не исследовала рынок данного товара в соответствии со статьей 40 Налогового кодекса Российской Федерации. При этом ООО «Промдеталь», у которого общество могло приобрести мастику по более низкой цене, на запрос общества о возможности поставки данного материала ответило письменным отказом. Довод инспекции о получении неустановленными лицами товарно-материальных ценностей по договору от 07.05.2009 № 8 противоречит документам, представленным обществом, и показаниям Таштемирова А.Б. Имеющиеся в материалах дела товарные накладные по форме ТОРГ-12 соответствуют требованиям законодательства Российской Федерации и подтверждают товарность сделки. Сертификат качества на товар выдается единожды при отгрузке

товара первому покупателю и в дальнейшем не переоформляется. Наличие ТТН не опровергает реальность операций общества по приобретению полиуретановой мастики у ООО «Строй-Центр». ООО «Строй-Центр» выполняло для общества работы по ремонту магистрального газопровода, а также земляные работы, в отношении которых законодательно не предусмотрена обязанность вести журналы по форме КС-6 и КС-6а. Отсутствие в исполнительной документации, представленной ООО «Газпром трансгаз Махачкала», указаний на ООО «Строй-Центр» не опровергает участие указанной организации в выполнении работ, поскольку в данных документах содержится информация лишь о фактическом исполнителе работ на магистральном газопроводе. Инспекция не опровергла реальность работ и поставку товарно-материальных ценностей от ООО «ИнвестТурСтройЛюкс», затраты по операции приняты инспекцией при исчислении налога на прибыль; согласно показаниям Абдуллабекова И.М. ООО «ИнвестТурСтройЛюкс» могло оказать автотранспортные услуги на арендованном транспорте без заключения отдельных договоров, указанное лицо подтвердило поставку в адрес общества и оказание услуг, а также подписание договоров, счетов-фактур и первичных документов. Суд апелляционной инстанции, отменив решение суда первой инстанции по эпизоду о снижении штрафных санкции по статье 123 Кодекса, не учел, что решение суда первой инстанции в указанной части не обжаловалось, не указал мотивы, по которым отменил решение суда в данной части, а также сделал неверный вывод о том, что снижение штрафных санкций на основании статей 112 и 114 Кодекса применимо только к лицам, добросовестно выполняющим свои налоговые обязанности. Суд апелляционной инстанции фактически переоценил представленные в материалы дела доказательства.

В отзывах на кассационную жалобу инспекция и управление просят оставить постановление суда апелляционной инстанции без изменения как законное и обоснованное, кассационную жалобу общества – без удовлетворения.

В судебном заседании представители общества, инспекции, управления поддержали доводы кассационной жалобы и отзывов на жалобу.

В соответствии со статьей 163 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации в судебном заседании, назначенном на 16.06.2016 на 10 часов 30 минут, объявлялся перерыв до 23.06.2016 до 17 часов 15 минут.

Арбитражный суд Северо-Кавказского округа, изучив материалы дела, проверив законность судебных актов, оценив доводы кассационной жалобы и отзывов, заслушав представителей лиц, участвующих в деле, считает, что судебные акты по делу подлежат частичной отмене с направлением дела в отмененной части на новое

рассмотрение в суд первой инстанции по следующим основаниям.

Как видно из материалов дела, инспекция провела выездную налоговую проверку общества по вопросам правильности исчисления и своевременности уплаты (удержания, перечисления) налогов и сборов за период с 01.01.2009 по 31.12.2011, по результатам которой составила акт от 18.09.2013 № 37 и приняла решение от 20.12.2013 № 29 о привлечении общества к ответственности по пункту 1 статьи 122 Налогового кодекса Российской Федерации в виде 20 584 192 рублей 76 копеек штрафа по НДС и 18 489 рублей штрафа по транспортному налогу, по статье 123 Кодекса – в виде 4 153 708 рублей штрафа по НДФЛ, начислении 102 920 963 рублей 81 копейки НДС, 4 158 470 рублей 46 копеек налога на прибыль, 92 445 рублей транспортного налога, 41 334 797 рублей 65 копеек пени по НДС, 678 628 рублей 55 копеек пени по НДФЛ, 28 001 рубля 80 копеек пени по транспортному налогу.

Решением управления от 24.03.2014 № 16-08/022 решение инспекции от 20.12.2013 № 29 отменено в части начисления 143 298 рублей 30 копеек НДС по операциям с ООО «Компания "Роскрасторг-Д"», 92 445 рублей транспортного налога, привлечения к ответственности по статье 122 Налогового кодекса Российской Федерации в виде 10 814 714 рублей 69 копеек штрафа (в том числе 10 796 225 рублей 69 копеек штрафа по НДС, 18 489 рублей штрафа по транспортному налогу), по статье 123 Кодекса – в виде 211 509 рублей 80 копеек штрафа и соответствующих сумм пеней. В остальной части решение инспекции оставлено без изменения.

В порядке статей 137 и 138 Налогового кодекса Российской Федерации общество обжаловало решение инспекции в арбитражный суд.

Суды установили, что в период с 2009 по 2011 год общество осуществляло капитальный ремонт изоляционного покрытия магистрального газопровода «Моздок-Казимагомед» и производство общестроительных работ. Основным контрагентом общества в указанный период являлось ООО «Строй-Центр», которое выступало в качестве подрядчика, субподрядчика и субсубподрядчика при производстве ремонтных работ на основании договоров на поставку товаров, выполнение работ и оказание услуг от 20.05.2010 № 20/05/10/С, от 02.11.2009 № 03/03/10/С, от 05.05.2009 № 25/КР/09, от 01.09.2011 № 13/11/11/СТ, от 01.09.2011 № 13/11/11/СТ, от 01.09.2011 № 13/11/11/СТ, от 07.05.2009 № 8, от 03.04.2009 № 5.

Суд апелляционной инстанции сделал вывод о нереальности хозяйственных операций с ООО «Строй-Центр», приняв во внимание нарушение нумерации выставленных ООО «Строй-Центр» счетов-фактур (не в соответствии с их последовательностью): счет-фактура № 147 выписан 02.04.2011, тогда как счет-фактура

№ 81 датирован 30.04.2011, а счет-фактура № 104 – 31.05.2011. Суд установил несоответствие реквизитов (порядковых номеров, дат составления, описания выполненных работ, оказанных услуг) в счетах-фактурах, представленных на проверку обществом и полученных от ООО «Строй-Центр» по поручению об истребовании документов. Так, в счете-фактуре от 31.12.2009 № 45 на сумму 80 975 840 рублей 92 копеек фамилия руководителя записана вручную, в книге покупок общества в графе «Наименование товара (описание выполненных работ, оказанных услуг) имущественного права» указано «Выполненные работы по объекту: Газопровод-отвод к с. Хунзах Хунзахского района РД, Земляные работы на участке (20-25 км); (10-15 км) и подъездные дороги к ГРС согласно договору № 03/03/10/С от 02.01.2009». При этом в счете-фактуре от 30.06.2010 № 00000051 на сумму 80 975 840 рублей 92 копеек фамилия руководителя записана печатными буквами, а в книге продаж ООО «Строй-Центр» указано «Выполненные земляные работы по стройке газопровод-Отвод к с. Хунзах Хунзахского района РД по договору № 03/03/10/С от 03.03.10».

Суд первой инстанции сделал вывод о том, что общество, отразив своевременно и в полном объеме полученные от контрагента счета-фактуры и первичные документы по выполненным работам, оказанным услугам, не может нести ответственность за неправомерные и ошибочные действия ООО «Строй-Центр». При этом суд первой инстанции принял во внимание письма ООО «Строй-Центр» от 14.10.2013 № 145 и от 13.12.2013 № 152, в которых ООО «Строй-Центр» подтвердило выставление в адрес общества всех счетов-фактур, отраженных в книгах покупок общества, свою ошибку в периодах отражения некоторых счетов-фактур, а также сопроводительное письмо ООО «Строй-Центр» от 24.06.2014 № 71/14, согласно которому представлены книги продаж ООО «Строй-Центр» за 2009 – 2011 годы (по контрагенту ООО «Каспийгазстрой»), где отражены все счета-фактуры, на основании которых общество применило вычет по НДС. Суд отметил, что из акта выездной налоговой проверки ООО «Строй-Центр» от 05.09.2012 № 50/19 за 2009 – 2011 годы, решения о привлечении налогового органа от 28.09.2012 № 19-04/15868 следует, что ООО «Строй-Центр» полностью исчислило и уплатило в бюджет суммы НДС с операций по реализации ТМЦ (услуг, работ) в адрес общества, при этом выездной налоговой проверкой за 2009 – 2011 годы у ООО «Строй-Центр» не выявлены нарушения по операциям с обществом.

Однако суд апелляционной инстанции обоснованно указал, что акт выездной налоговой проверки ООО «Строй-Центр» от 05.09.2012 № 50/19 за 2009 – 2011 годы не содержит сведений о взаимоотношениях с обществом, что исключает вывод суда первой

инстанции о том, что налоговой проверкой ООО «Строй-Центр» не выявлены нарушения по операциям с обществом.

Суд апелляционной инстанции отметил, что в 2009 году общество приняло на учет работы, выполненные ООО «Строй-Центр» по договору от 05.05.2009 № 25/КР/09 на сумму 186 022 643 рублей 40 копеек, в т. ч. 28 376 335 рублей 40 копеек НДС, тогда как согласно документам, полученным по результатам встречного контроля, ООО «Строй-Центр» за этот же период произвело отгрузку работ на сумму 73 196 802 рублей 48 копеек, в т. ч. 11 165 613 рублей 90 копеек НДС. Соответственно, в 2009 году общество неправомерно приняло к вычету 17 210 721 рубль 50 копеек НДС. При этом в декларации по налогу на прибыль и в отчете о прибылях и убытках за 2009 год ООО «Строй-Центр» задекларировало 43 635 тыс. рублей выручки от реализации товаров, работ и услуг, что на 142 387 643 рубля 40 копеек меньше, чем стоимость работ, принятых обществом на учет в 2009 году по договору от 05.05.2009 № 25/КР/09 с ООО «Строй-Центр».

Суд апелляционной инстанции учел пояснения руководителя ООО «Строй-Центр» Чухонцева Н.В. (протокол допроса от 01.08.2013) о том, что подписание договоров, счетов-фактур, накладных и других документов он не осуществлял, данными вопросами занимался учредитель общества Кабанов В.В.; Чухонцев Н.В. отрицает свое участие в финансово-хозяйственной деятельности ООО «Строй-Центр». Почерковедческой экспертизой (заключение от 27.11.2013 № 2345) установлено, что подписи на договорах, счетах-фактурах, товарных накладных, актах форм № КС-2, справках форм № КС-3 ООО «Строй-Центр» выполнены, вероятно, не самим Чухонцевым Николаем Викторовичем, а другими лицами с подражанием его подписи.

Суд апелляционной инстанции обоснованно отклонил довод общества о том, что протокол допроса Чухонцева Н.В. от 01.08.2013 получен за пределами налоговой проверки и не является допустимым доказательством, указав, что окончание срока проверки ограничивает лишь действия налогового органа, связанные с проведением проверки; спорное поручение о допросе направлено налоговому органу в пределах срока проверки (в день составления справки об окончании выездной налоговой проверки, т.е. 18.07.2013) и, соответственно, протокол допроса от 01.08.2013 является допустимым доказательством по делу, так как положения статей 89 и 93.1 Налогового кодекса Российской Федерации не содержат запрет на проведение определенных контрольных мероприятий в день окончания проверки. Протокол допроса Чухонцева Н.В. от 25.11.2013 получен в рамках дополнительных мероприятий налогового контроля, предусмотренных статьей 101 Кодекса, поэтому также является допустимым доказательством.

Суд апелляционной инстанции обоснованно поддержал доводы инспекции о том, что Чухонцев Н.В. не участвовал в практической деятельности ООО «Строй-Центр»; данное обстоятельство подтверждено и тем, что акт выездной налоговой проверки ООО «Строй-Центр» от 05.12.2012 № 50/19 подписан не Чухонцевым Н.В., а Кабановым В.В. по доверенности.

Суд апелляционной инстанции указал, что представленная в материалы дела доверенность от 12.01.2009 № 3, выданная ООО «Строй-Центр» Кабанову В.В., содержит данные паспорта Кабанова В.В., полученного им 03.09.2013. Согласно письменным показаниям Кабанова В.В. и Чухонцева Н.В., представленным в материалы дела по результатам допроса данных лиц в качестве свидетелей по делу в Арбитражном суде г. Санкт-Петербурга и Ленинградской области, указанные паспортные данные вписаны в данную доверенность ошибочно при подготовке ее дубликата.

Вместе с тем, исходя из действующих правил делопроизводства, на дубликате документа ставится отметка о том, что этот документ является дубликатом, и что он имеет силу оригинала, и, кроме того, на нем совершается удостоверительная надпись. Из показаний Кабанова В.В. как свидетеля по делу, допрошенного в Арбитражном суде г. Санкт-Петербурга и Ленинградской области, следует, что доверенность от 12.01.2009 № 3 специально изготовлена для предъявления ее в суд при рассмотрении настоящего дела, однако общество представило инспекции данную доверенность вместе с письменными возражениями от 24.10.2013 № 155 на акт налоговой проверки от 18.09.2013 № 37 (в подтверждение полномочий Кабанова В.В. на подписание документов от имени ООО «Строй-Центр»). Затруднительность в даче пояснений Кабановым В.В. по вопросам найма рабочей силы и техники суд апелляционной инстанции в совокупности с другими доказательствами оценил как не подтверждающие реальность операций с ООО «Строй-Центр».

При таких обстоятельствах суд апелляционной инстанции сделал обоснованный вывод о том, что документы от имени ООО «Строй-Центр» подписаны неустановленным лицом, что в силу положений статей 169 и 252 Налогового кодекса Российской Федерации исключает документальную подтвержденность хозяйственных операций такими документами.

Суд апелляционной инстанции указал на противоречивые выводы суда первой инстанции о допустимости экспертных заключений ГБУ РБСМЭ МЗ РД от 29.08.2014 № 134-ГД и от 27.11.2013 № 2345 в качестве доказательств по делу, т. к. оба экспертных заключения носят вероятностный характер.

Суд апелляционной инстанции обоснованно принял во внимание, что в представленной по требованию инспекции распечатке журнала учета хозяйственных операций ООО «Строй-Центр» отражены лишь операции с обществом, что исключает возможность проверки взаимоотношений с другими контрагентами, такими как ООО «ГорЗемСтрой», ООО «ЦентрСтрой», ООО «Сириус», информация о которых предоставлена лишь в ходе судебного разбирательства по делу.

Суд апелляционной инстанции учел, что ООО «ГорЗемСтрой» и ООО «Центр-Строй» заявлены как участники договорных отношений по выполнению работ на объектах общества в начале 2009 года, однако их обособленные подразделения не зарегистрированы в установленном порядке в налоговом органе по месту выполнения работ, налоговые декларации не представлены, уплата налогов на территории Республики Дагестан не подтверждена.

Суд апелляционной инстанции указал, что ООО «ГорЗемСтрой» 26.11.2012 исключено из ЕГРЮЛ как недействующее юридическое лицо; ООО «Центр-Строй» не имеет лицензию на производство спорных работ и допуск к СРО; в базе данных ФНС России отсутствуют сведения о том, что ООО «ГорЗемСтрой» и ООО «Центр-Строй» представляли отчетность, имели имущество, обособленные подразделения, представляли сведения по форме 2-НДФЛ, среднесписочная численность указанных организаций – 1 человек.

При таких обстоятельствах и с учетом разъяснений, содержащихся в постановлении Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды», суд апелляционной инстанции сделал обоснованный вывод о том, что ООО «ГорЗемСтрой», ООО «ЦентрСтрой» фактически не выполняли ремонтные работы на газопроводе, а представленная обществом в материалы дела исполнительная документация составлена после указанных в них дат и содержит ряд ошибок в указании года: вместо 2009 года указан 2010 год; в исполнительно-технической документации по объекту «МГ "Моздок-Казимагомед", Избербашское ЛПУМГ Ду = 1220 мм, 571,4 км – 522,1 км Инв № 00000822. Капремонт изоляционного покрытия (7 км)» на странице акта «Разрешение на право производства работ» 2010 год исправлен вручную на 2009 год, однако в нижней части бланка имеется запись «2010 год». Расчеты между ООО «ГорЗемСтрой» и ООО «Строй-Центр» с обществом за поставленные товары, выполненные работы, оказанные услуги не производились. Довод общества о расчетах по вексям на сумму 273 995 813 рублей не подтвержден документально.

По эпизоду поставок обществу полиуретановой мастики «Skotckote 352kt» суды установили, что ООО «Строй-Центр» осуществляло поставку мастики обществу по цене от 804 рублей 60 копеек до 917 рублей 60 копеек за один литр; полиуретановую мастику подобной марки (производства Великобритании) в 2010 году поставлял обществу и другой контрагент – ООО «Промдеталь» по цене 566 рублей 40 копеек за литр.

Согласно приложению № 1 к генеральному соглашению об общих условиях купли-продажи товаров от 24.04.2009 № СНЕМ-09\3260, заключенному между ЗАО «ЗМ РОССИЯ» и ООО «Юнион», отпускная цена полиуретановой мастики для ООО «Юнион» составляет 1 840 долларов США без НДС за 200 литровую бочку (в спорный период примерно 336 рублей 50 копеек за литр).

Суд апелляционной инстанции установил, что в договоре поставки от 07.05.2009 № 8, заключенном между ООО «Строй-Центр» и обществом, отсутствуют существенные условия договора, не определены наименование, объем и цена поставляемых ТМЦ, не предусмотрены требования к качеству поставляемой продукции, соответствующему ГОСТам. Согласно имеющимся у налогоплательщика счетам-фактурам и товарным накладным по указанному договору контрагент поставлял трубы и изоляционный материал; счета-фактуры, представленные ООО «Строй-Центр» инспекции в ходе встречной проверки, и счета-фактуры, зарегистрированные в книгах покупок общества, различаются не только наличием или отсутствием ряда реквизитов, но и шрифтом текста; номера отдельных таможенных деклараций, указанных в счетах-фактурах, на общую сумму 48 240 288 рублей по информационному ресурсу Таможня-Ф не подтверждены. В товарных накладных, выписанных ООО «Строй-Центр» на отпуск полиуретановой мастики для общества, отсутствуют сведения о ТТН, в приемке груза подписались лица, не имеющие полномочий; в товарно-транспортных накладных отсутствуют подписи водителей в приемке груза.

Суд апелляционной инстанции учел, что по счетам-фактурам на получение ООО «Строй-Центр» полиуретановой мастики от ООО «Стройгазконсалтинг», даты выписки и сумма по которым совпадают со счетами-фактурами, которые получены обществом от ООО «Строй-Центр», товар реализован обществу в день приобретения без наценки; на товарных накладных, выписанных ООО «Стройгазконсалтинг» для ООО «Строй-Центр», не указаны номера и даты транспортных накладных; отдельные товарные накладные, полученные ООО «Строй-Центр» от ООО «Стройгазконсалтинг» на оприходование полиуретановой мастики «Skotckote 352kt», по строке «груз принял» от имени ООО «Строй-Центр» подписаны заместителем генерального директора Бегом С.Г.,

который в проверяемом периоде не являлся заместителем генерального директора ООО «Строй-Центр».

Согласно федеральным информационным ресурсам в 2011 году сведения 2-НДФЛ в отношении Бега С.Г. представили ОАО «ТГК-1», ЗАО «Инвестиционная компания "ЭЛТРА"», ОАО БАНК ВТБ и ООО «Инвестиционная компания»; от ООО «Строй-Центр» сведения по форме 2-НДФЛ в отношении Бега С.Г. за 2011 год не представлены.

Вместе с тем, в материалы дела представлена копия доверенности, которую в январе – апреле 2011 года Бег С.Г. выдал сам себе от имени ООО «Строй-Центр» на получение полиуретановой мастики «Skotckote 352kt» от ООО «Стройгазконсалтинг».

В представленных копиях ТТН на доставку обществу полиуретановой мастики «Skotckote 352kt» от ООО «Строй-Центр» пунктом погрузки указан Юровский складской комплекс «Агропрок» в Раменском районе Московской области. Однако в ходе проведения дополнительных мероприятий налогового контроля установлено, что с Юровского складского комплекса «Агропрок» в Раменском районе Московской области отгрузка полиуретановой мастики ООО «Строй-Центр» в адрес общества не производилась; предъявленные на обозрение ТТН, где грузоотправителем указан ООО «Строй-Центр», работники комплекса не подтвердили. Допрошенный в качестве свидетеля генеральный директор ООО «АБТ ИНТЕЛГРУПП» (данное юридическое лицо является единственной на территории Юровского складского комплекса «Агропрок» в Раменском районе Московской области организацией, которая осуществляет отгрузку полиуретановой мастики от ЗАО «ЗМ Россия») Яснопольский Андрей Михайлович сообщил, что его компания арендует складские помещения в пос. Юрово, собственником которых является компания «АГРОПРОК», в данных складских помещениях они хранят грузы, принадлежащие компании ЗАО «ЗМ РОССИЯ», и отгружают их только по ордерам, выданным ЗАО «ЗМ РОССИЯ». В ходе допроса Яснопольский А.М. подтвердил, что в 2011 году отгрузка в Республику Дагестан произведена лишь в адрес ООО «Юнион», что подтверждено сертификатами качества, выданными ЗАО «ЗМ РОССИЯ» для ООО «Юнион».

В части непредставления обществом форм № КС-6 и КС-6 «а» установлено, что ООО «Строй-Центр» сообщило о нахождении истребуемых журналов формы № КС-6 и КС-6 «а» в Махачкалинском филиале общества. Однако общество наличие данных журналов отрицает, поскольку строительно-монтажные работы не вело.

Вместе с тем, журнал учета выполненных работ (форма № КС-6 «а») является накопительным документом, на основании которого составляются Акт о приемке выполненных работ (форма № КС-2) и Справка о стоимости выполненных работ

(форма № КС-3). Наличие форм № КС-2 и КС-3 без формы № КС-6 «а» не может обеспечить документальное подтверждение произведенной операции. Суд апелляционной инстанции обоснованно исходил из того, что отсутствие форм № КС-6 и КС-6 «а» в совокупности с другими установленными по делу обстоятельствами ставит под сомнение реальность выполнения ООО «Строй-Центр» работ для общества.

В части автотранспортных услуг установлено, что ООО «Строй-Центр» суд апелляционной инстанции установил, что ООО «Строй-Центр» не имеет автомобильную и строительную технику. Данное обстоятельство подтверждено информацией, содержащейся в общедоступном информационном ресурсе СПАРК и информационном ресурсе налоговых органов ВАИ (визуальный анализ информации), а также бухгалтерской отчетностью (бухгалтерским балансом) ООО «Строй-Центр» за 2009 год полученной по встречной проверке. Кроме того, сведения о наличии арендованной техники не отражены и на забалансовых счетах ООО «Строй-Центр».

Суд апелляционной инстанции указал, что в договоре на оказание транспортных услуг от 03.04.2009 № 5, заключенном между ООО «Строй-Центр» и обществом, отсутствуют существенные условия договора, то есть не определены наименования и объем оказываемых услуг, не приложены тарифы по оплате оказываемых по договору транспортных услуг. Акт выполненных работ (услуг) и счет-фактура на сумму 24 534 976 рублей 86 копеек составлены за оказание автотранспортных услуг.

По договору субаренды транспортных средств от 19.01.2009 № 01/09, заключенному между ООО «Сириус» (арендодатель) и ООО «Строй-Центр» (субарендатор), арендодатель предоставляет субарендатору во временное пользование до 31.12.2009 за 24 534 976 рублей 86 копеек транспортные средства согласно приложению № 1. Однако общество не представило приложение № 1 и акт приема-передачи в аренду транспортных средств. В материалы дела представлен оформленный ООО «Сириус» счет-фактура от 29.06.2009 № 00000121 за автотранспортные услуги на сумму 24 534 976 рублей 86 копеек, к которому приложены три акта приемки выполненных работ за 2009 год, подписанные подрядчиком (ООО «Сириус») и заказчиком (ООО «Строй-Центр»). К счету-фактуре от 29.06.2009 № 00000121 приложен также акт от 29.06.2009 № 00000121 на сумму 24 534 976 рублей 86 копеек, где исполнителем значится ООО «Сириус», заказчиком – ООО «Строй-Центр».

ООО «Строй-Центр» выставило обществу счет-фактуру от 29.06.2009 на сумму 24 534 976 рублей 86 копеек за автотранспортные услуги согласно договору от 03.04.2009 № 5 на оказание транспортных услуг и акту оказания услуг от 29.06.2009, где исполнитель – ООО «Строй-Центр», а заказчик – общество. К счету-фактуре также

приложены три акта приемки выполненных работ за 2009 на сумму 24 534 976 рублей, идентичные тем, что приложены к счету-фактуре ООО «Сириус», выставленному ООО «Строй-Центр».

Договор от 03.04.2009 № 5 на оказание транспортных услуг между ООО «Строй-Центр» и обществом заключен 03.04.2009, тогда как путевые листы и товарно-транспортные накладные со штампом ООО «Строй-Центр», представленные обществом в подтверждение услуг, выписаны с 01.04.2009, т. е. за 2 дня до даты заключения договора.

При той совокупности установленных судом апелляционной инстанции обстоятельств и оценке доказательств обоснован вывод суда о том, что инспекция доказала нереальность хозяйственных операций между обществом и его контрагентом – ООО «Строй-Центр» путем создания формального документооборота, а также направленность действий общества на получение необоснованной налоговой выгоды.

По эпизоду взаимоотношений с ООО «ИнвестТурСтройЛюкс» суд апелляционной инстанции отказал обществу в удовлетворении требований, обоснованно исходя из следующего.

В проверяемом периоде общество и ООО «ИнвестТурСтройЛюкс» заключили договор от 31.01.2009 № 02, согласно которому ООО «ИнвестТурСтройЛюкс» обязуется поставить продукцию в ассортименте, согласно счетам-фактурам, а общество принять и оплатить продукцию в течение 15 дней.

Суд апелляционной инстанции указал, что при первом допросе Абдуллабеков Ильяс Магомедович – директор ООО «ИнвестТурСтройЛюкс» сообщил, что для осуществления деятельности (работ) нанимались работники соответствующей квалификации, доставка ТМЦ осуществлялась самовывозом, т.е. транспортом общества, так как собственных транспортных средств у ООО «ИнвестТурСтройЛюкс» нет. Вместе с тем, ООО «ИнвестТурСтройЛюкс» выставило обществу счет-фактуру от 05.04.2010 № 62 за автоуслуги на сумму 1 150 тыс. рублей, в том числе 175 423 рубля 73 копейки НДС. При повторном допросе от 05.12.2013 руководитель ООО «ИнвестТурСтройЛюкс» Абдуллабеков И.М. пояснил, что для осуществления работ и оказания автоуслуг для общества ООО «ИнвестТурСтройЛюкс» нанимало работников и технику, при этом путевые листы и ТТН не оформляло.

Суд апелляционной инстанции установил наличие противоречий между показаниями директора ООО «ИнвестТурСтройЛюкс» и документами бухгалтерского учета ООО «ИнвестТурСтройЛюкс», отсутствие у ООО «ИнвестТурСтройЛюкс» персонала, основных и транспортных средств для осуществления операций, отраженных

в учете, доказательств привлечения наемных рабочих либо аренды необходимой техники, учел, что согласно выпискам банка, полученным по встречной проверке, около 41 млн рублей, поступивших за 2010 – 2011 годы, сняты ООО «ИнвестТурСтройЛюкс» с расчетного счета по чекам (обналичены), и сделал правомерный вывод о том, что действия общества направлены на получение необоснованной налоговой выгоды, поскольку реальность хозяйственных операций между обществом и ООО «ИнвестТурСтройЛюкс» не подтверждена.

Довод кассационной жалобы о том, что суд апелляционной инстанции, отменив решение суда первой инстанции по эпизоду снижения штрафных санкций по статье 123 Налогового кодекса Российской Федерации, не учел, что решение суда первой инстанции в указанной части не обжаловалось, не привел доводы и мотивы, по которым отменил решение суда в данной части, подлежит отклонению, поскольку в апелляционной жалобе инспекция просила отменить решение суда первой инстанции в полном объеме, суд апелляционной инстанции принял во внимание снижение штрафных санкций управлением, а также установил, что размер налоговых санкций соответствует принципу соразмерности тяжести содеянного, размеру и характеру причиненного вреда, и удовлетворил апелляционную жалобу инспекции в полном объеме.

В части начисления налога на прибыль, пени и штрафа по эпизоду непринятия расходов общества на выплату заработной платы (5 951 551 рубль 17 копеек) и приобретение горюче-смазочных материалов (6 493 099 рублей) решение суда и постановление апелляционной инстанции приняты по неполно установленным обстоятельствам и исследованным доказательствам, имеющим существенное значение для правильного рассмотрения дела, в связи с чем они подлежат отмене в этой части, а дело – направлению на новое рассмотрение в суд первой инстанции в соответствии с пунктом 3 части 1 статьи 287 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации.

Суды не учли, что возможность уменьшения налоговой базы по налогу на прибыль по расходам на оплату труда и приобретение ГСМ предусмотрена пунктом 1 статьи 254 и статьей 255 Налогового кодекса Российской Федерации.

Согласно представленным обществом справкам формы № 2-НДФЛ за 2009 год работники, указанные в товарно-транспортных накладных и путевых листах (Алиев Н.А, Алиев А.Д, Алескеров Р.Р, Арсланханов М.К, Ахмедов А.И. и другие), состояли в штате общества, и за апрель – июнь 2009 года им начислена заработная плата на общую сумму 5 951 551 рубль 17 копеек, которую общество включило в расходы по налогу на прибыль (с учетом договора от 03.04.2009 № 5).

На расходы общество отнесло и 6 493 099 рублей, связанные с эксплуатацией в апреле – июне 2009 года техники (полученной по договору от 03.04.2009 № 5) и приобретением горюче-смазочных материалов.

Не оспаривая факт выполнения работ на объекте общества с применением техники, инспекция исключила из расходов по налогу на прибыль указанные суммы заработной платы и затрат на обеспечение работы техники (по договору с ООО «Строй-Центр» от 03.04.2009 № 5), в т. ч. приобретение ГСМ.

Суд первой инстанции, сделав вывод о реальности хозяйственных операций с ООО «Строй-Центр», признал незаконным начисление налога на прибыль в целом. Суд апелляционной инстанции, сделав вывод о нереальности хозяйственных операций с ООО «Строй-Центр», поддержал позицию инспекции, исключившую данные расходы, которые общество учло при формировании налоговой базы по налогу на прибыль.

При этом суды не выяснили, в отношении каких транспортных средств инспекция исключила расходы и какие конкретно (на техническое обслуживание техники, приобретение ГСМ, иное), как общество произвело списание расходов на техническое обслуживание техники и ГСМ в отношении каждой единицы техники и чем это подтверждено; начисление спорной суммы заработной платы указанным сотрудникам общества произведено за определенный период или за конкретные работы (только по договору от 03.04.2009 № 5 или в целом как штатным сотрудникам общества) и чем это подтверждено, заработная плата лишь начислена или начислена и уплачена сотрудникам общества и чем это подтверждено; инспекция исключила из расходов весь объем заработной платы указанным сотрудникам или заработную плату за конкретные работы (с учетом дифференцированного расчета).

Поскольку в указанной части судебные акты приняты по неполно исследованным обстоятельствам дела, а в силу части 2 статьи 287 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации арбитражный суд, рассматривающий дело в кассационной инстанции, не вправе устанавливать или считать доказанными обстоятельства, которые не были установлены в суде первой инстанции либо были отвергнуты судом первой инстанции, предрешать вопросы о достоверности или недостоверности того или иного доказательства, преимуществе одних доказательств перед другими, о том, какая норма материального права должна быть применена и какое решение, постановление должно быть принято при новом рассмотрении дела, в указанной части решение суда и постановление апелляционной инстанции подлежат отмене с направлением дела в отмененной части на новое рассмотрение в суд первой инстанции.

При новом рассмотрении дела судам необходимо учесть указания кассационной инстанции; устранить допущенные нарушения; установить все фактические обстоятельства по указанным эпизодам, в части которых дело направлено на новое рассмотрение; в целях полного и всестороннего исследования всех обстоятельств по данным эпизодам оценить относимость, допустимость, достоверность каждого доказательства в отдельности, а также достаточность и взаимную связь доказательств и доводов участвующих в деле лиц в соответствии со статьей 71 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, принять решение с учетом требований статьи 170 Кодекса и распределить судебные расходы по государственной пошлине.

Руководствуясь статьями 274, 286 – 289 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, Арбитражный суд Северо-Кавказского округа

ПОСТАНОВИЛ:

решение Арбитражного суда Республики Дагестан от 06.11.2015 и постановление Шестнадцатого арбитражного апелляционного суда от 09.03.2016 по делу № А15-1610/2014 отменить в части эпизода о начислении налога на прибыль, пени и штрафа по эпизоду непринятия расходов общества с ограниченной ответственностью «Каспийгазстрой» на выплату заработной платы (5 951 551 рубль 17 копеек) и приобретение горюче-смазочных материалов (6 493 099 рублей), и в отмененной части дело направить на новое рассмотрение в Арбитражный суд Республики Дагестан.

В остальной части постановление Шестнадцатого арбитражного апелляционного суда от 09.03.2016 по делу № А15-1610/2014 оставить без изменения.

Постановление вступает в законную силу со дня его принятия.

Председательствующий

Т.Н. Драбо

Судьи

Т.Н. Дорогина

Т.В. Прокофьева