



ТРИНАДЦАТЫЙ АРБИТРАЖНЫЙ АПЕЛЛЯЦИОННЫЙ СУД

191015, Санкт-Петербург, Суворовский пр., 65
<http://13aas.arbitr.ru>

ПОСТАНОВЛЕНИЕ

г. Санкт-Петербург

05 июля 2013 года

Дело №А26-8135/2012

Резолютивная часть постановления объявлена 04 июля 2013 года

Постановление изготовлено в полном объеме 05 июля 2013 года

Тринадцатый арбитражный апелляционный суд
в составе:

председательствующего Горбачевой О.В.
судей Бudyлевой М.В., Загараевой Л.П.

при ведении протокола судебного заседания: Федуловой М.К.

при участии:

от истца (заявителя): Кукушкин С.А., доверенность от 09.06.2013; Кузнецов М.Ф,
протокол от 15.12.2011 паспорт

от ответчика (должника): Родионов А.А., доверенность от 26.11.2012 №1.4-23/82;
Конавалюк Н.В., доверенность от 17.10.2012 №1.4-20/76

рассмотрев в открытом судебном заседании апелляционную жалобу
(регистрационный номер 13АП-8549/2013) ООО "ЭПС" на решение Арбитражного
суда Республики Карелия от 12.02.2013 по делу № А26-8135/2012 (судья
Александрович Е.О.), принятое

по заявлению ООО "ЭПС"

к Инспекции Федеральной налоговой службы по г. Петрозаводску

о признании частично недействительным решения №4.2-164 от 25.06.2012

установил:

Общество с ограниченной ответственностью «ЭПС» (ОГРН 1081001002554, место нахождения: Республика Карелия, г. Петрозаводск, ул. Загородная, 19, далее – Общество, налогоплательщик) обратилось в Арбитражный суд Республики Карелия с заявлением к Инспекции Федеральной налоговой службы по г. Петрозаводску (далее – Инспекция, налоговый орган) о признании недействительным решения № 4.2-164 от 25.06.2012 в части доначисления налога

на прибыль организаций в сумме 5 615 184,20 руб., налога на добавленную стоимость в сумме 5 053 666 руб., соответствующих пеней и штрафных санкций.

Решением суда первой инстанции от 12.02.2013 в удовлетворении требований заявленных Обществом отказано.

В апелляционной жалобе Общество, ссылаясь на неправильное применение норм материального и процессуального права и несоответствие выводов судов фактическим обстоятельствам дела, просит решение суда отменить, принять новый судебный акт.

По мнению подателя жалобы, им обоснованно заявлены расходы по налогу на прибыль и вычеты по налогу на добавленную стоимость (далее - НДС), поскольку имеющиеся в деле доказательства подтверждают реальность выполнения сданных заказчиком работ, а также проявление должной степени осторожности и осмотрительности при выборе контрагентов; налогоплательщиком представлены все необходимые документы, позволяющие учитывать при исчислении налога на прибыль расходы на выплату компенсации работникам за использование ими личных телефонов в служебных целях.

В отзыве Инспекция просит обжалуемый судебный акт оставить без изменения, а жалобу Общества - без удовлетворения.

В судебном заседании представители Общества требования по апелляционной жалобе поддержали, представители Инспекции возражали против удовлетворения жалобы.

Законность и обоснованность решения суда первой инстанции проверены в апелляционном порядке.

Как следует из материалов дела, Инспекция провела выездную проверку правильности исчисления, полноты и своевременности уплаты Обществом налогов и сборов за период с 01.01.2008 по 31.12.2010, налога на доходы физических лиц за период с 01.01.2008 по 01.06.2011.

По результатам проверки составлен акт № 4.2-129 от 29.05.2012, и с учетом возражений налогоплательщика 25.06.2012 вынесено решение № 4.2-164 о привлечении Общества к ответственности за совершение налогового правонарушения, предусмотренного п. 1 ст. 122 НК РФ за неполную уплату налога на прибыль в виде штрафа в сумме 106 389,93 рублей, неполную уплату НДС в виде штрафа в сумме 93 565,25 рублей, предусмотренного ст. 123 НК РФ в виде штрафа в сумме 44,82 рубля.

Указанным решением Обществу доначислен налог на прибыль в сумме 5 615 184,20 рублей, пени в сумме 750 871,34 рубля, НДС в сумме 5 053 666 рублей, пени в сумме 712 983,69 рублей, НДФЛ в сумме 1950 рублей, пени в сумме 1429,46 рублей.

Апелляционная жалоба налогоплательщика решением Управления ФНС России по Республике Карелия от 16.08.2012 № 13-09/07941 оставлена без удовлетворения.

Основанием для вынесения налоговым органом решения явились выводы инспекции о необоснованности отнесения к расходам, уменьшающим облагаемую налогом на прибыль базу, расходов, а также использование вычетов по НДС в отношении хозяйственных операций Общества с ООО «Экострой».

Считая решение инспекции не соответствующим требованиям налогового законодательства и нарушающим права и обязанность хозяйствующего субъекта, Общество обратилось в арбитражный суд с заявлением об оспаривании ненормативного акта налогового органа в части.

Суд первой инстанции отказал в удовлетворении требования налогоплательщика, указав, что решение Инспекции принято законно и обоснованно; налоговый орган представил в суд доказательства получения налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды, не опровергнутые последним; Общество не проявило должной степени осмотрительности при выборе контрагентов; заявитель не представил документы, подтверждающие реальность хозяйственных операций с ООО «Экострой», фактически все спорные СМР осуществлены силами налогоплательщика.

Апелляционный суд, исследовав материалы дела, проанализировав доводы апелляционной жалобы, считает решение суда подлежащим частичной отмене.

В ходе выездной проверки инспекцией сделан вывод об отражении обществом в бухгалтерском и налоговом учете хозяйственных операций с обществом «Экострой» не в соответствии с их действительным экономическим смыслом; налогоплательщиком первичными документами не подтверждена реальность взаимоотношений с указанным контрагентом, создан формальный документооборот в целях получения необоснованной налоговой выгоды путем уменьшения налоговой базы по налогу на прибыль, получения налоговых вычетов по НДС.

В силу статьи 247 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ) объектом обложения налогом на прибыль организаций признается прибыль,

полученная налогоплательщиками, которая представляет собой полученные доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов.

В соответствии с пунктом 1 статьи 252 НК РФ налогоплательщик уменьшает полученные доходы на сумму произведенных расходов (за исключением расходов, указанных в статье 270 Кодекса), которыми признаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

Все хозяйственные операции, проводимые организацией, должны оформляться оправдательными документами. Эти документы служат первичными учетными документами, на основании которых ведется бухгалтерский учет. Первичные учетные документы принимаются к учету, если они составлены по форме, содержащейся в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации, а документы, форма которых не предусмотрена в этих альбомах, должны содержать обязательные реквизиты, перечисленные в статье 9 Федерального закона от 21.11.1996 N 129-ФЗ «О бухгалтерском учете».

Пунктами 1, 4 статьи 9 вышеназванного Закона установлено, что все хозяйственные операции, проводимые организацией, должны оформляться оправдательными документами. Эти документы служат первичными учетными документами, на основании которых ведется бухгалтерский учет. Первичный учетный документ должен быть составлен в момент совершения операции, а если это не представляется возможным - непосредственно после ее окончания.

Пунктами 1 и 2 статьи 171 НК РФ предусмотрено, что налогоплательщик имеет право уменьшить общую сумму налога на установленные этой статьей налоговые вычеты. Вычетам подлежат суммы налога, предъявленные налогоплательщику при приобретении товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации в отношении товаров (работ, услуг), приобретаемых для осуществления операций, признаваемых объектами налогообложения (за исключением товаров, предусмотренных пунктом 2 статьи 170 Кодекса) и товаров (работ, услуг), приобретаемых для перепродажи.

Для предъявления к вычету сумм налога на добавленную стоимость при приобретении товаров (работ, услуг), налогоплательщику необходимо подтвердить соответствующими документами факты приобретения товаров (работ, услуг) для

осуществления операций, облагаемых налогом на добавленную стоимость, и принятия их на учет. У покупателя должны быть надлежащим образом оформленные счета-фактуры, выписанные поставщиком с указанием суммы налога на добавленную стоимость.

Следовательно, для применения вычета по налогу на добавленную стоимость и включения затрат в состав расходов по налогу на прибыль налогоплательщик должен представить документы, оформленные в установленном порядке и подтверждающие осуществление реальных хозяйственных операций.

Высший Арбитражный Суд Российской Федерации в пункте 1 Постановления Пленума от 12.10.2006 N 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиками налоговой выгоды» (далее - Постановление N 53) разъяснил, что 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.

В целях подтверждения правомерности включения затрат в расходы для целей налогообложения прибыли, а также предъявления к вычету сумм НДС, уплаченных поставщику, налогоплательщик обязан доказать осуществление им реальной предпринимательской деятельности, направленной на получение дохода, наличие фактически произведенных расходов, представив документы, которые должны быть оформлены в соответствии с требованиями действующего законодательства и содержать достоверные сведения.

Поскольку формирование состава расходов и применение налоговых вычетов направлено на уменьшение налогового обязательства налогоплательщика, обязанность доказывания наличия перечисленных условий возлагается на налогоплательщика.

Документы, на которые ссылается налогоплательщик в подтверждение правомерности формирования состава расходов и применения вычетов по НДС, должны отвечать предъявляемым требованиям и достоверно свидетельствовать об обстоятельствах, с которыми законодательство связывает налоговые последствия.

В соответствии с пунктом 4 Постановления N 53 налоговая выгода не может быть признана обоснованной, если получена налогоплательщиком вне связи с

осуществлением реальной предпринимательской или иной экономической деятельности.

Согласно пунктам 5 и 6 Постановления N 53 о получении налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды могут также свидетельствовать: невозможность реального осуществления указанных операций с учетом времени, места нахождения имущества или объема материальных ресурсов, экономически необходимых для производства товаров, выполнения работ или оказания услуг; отсутствие необходимых условий для достижения результатов соответствующей экономической деятельности в силу отсутствия управленческого или технического персонала, основных средств, производственных активов, складских помещений, транспортных средств; совершения операций с товаром, который не производится или не мог быть произведен в объеме, указанном налогоплательщиком в документах бухгалтерского учета; наличие особых форм расчетов и сроков платежей, свидетельствующих о групповой согласованности операций; осуществление расчетов с использованием одного банка.

В проверяемом периоде между ФГУ Упрдор «Кола» (государственный заказчик) и ЗАО «ВАД» (генеральный подрядчик) заключен государственный контракт № 207 от 20.07.2009 на выполнение дорожных работ по строительству автодороги М-18 «Кола» от Санкт-Петербурга через Петрозаводск, Мурманск, Печенгу до границы с Норвегией (международный автомобильный пункт пропуска «Борисоглебск») км 435 – км 448 с мостовым переходом через реку Шуя, Республика Карелия.

По условиям государственного контракта общая стоимость работ составила 1 954 870 901 рубль.

Пунктом 2.3. государственного контракта предусмотрено, что Подрядчик вправе по согласованию с Заказчиком привлечь субподрядные организации, обладающие опытом, оборудованием, персоналом, лицензией, сертификатом. При этом общий объем работ, передаваемых на субподряд не должен превышать 50% от стоимости контракта.

В рамках исполнения государственного контракта ЗАО «ВАД» (генподрядчик) заключил с Обществом (субподрядчик) договор субподряда № 18-Э от 22.07.2009 согласно условий которого Общество приняло на себя обязательства по выполнению комплекса работ по переустройству коммуникаций и устройству наружного освещения на объекте «строительство автомобильной дороги М-18 «Кола» от Санкт-Петербурга через Петрозаводск, Мурманск, Печенгу до границы с

Норвегией (международный автомобильный пункт пропуска «Борисоглебск») км 435 – км 448 с мостовым переходом через реку Шуя, Республика Карелия».

Стоимость работ по договору определяется в соответствии с утвержденной сторонами Ведомости объемов и стоимости, являющейся приложением к договору.

В редакции дополнительных соглашения к договору субподряда № 1 от 01.12.2009, № 2 от 21.04.2010, стороны согласовали как объемы выполняемых работ, так и общую стоимость работ в сумме 75 634 481 рублей, в том числе НДС в сумме 11 537 463 рублей.

Для выполнения указанных работ ООО «ЭПС» (заказчик) привлекло в качестве субподрядчика ООО «Экострой» заключив с ним договор подряда от 01.09.2002 № 110.

По условиям договора подряда ООО «Экострой» приняло на себя обязательства по выполнению комплекса работ по переустройству коммуникаций и устройству наружного освещения на объекте «строительство автомобильной дороги М-18 «Кола» от Санкт-Петербурга через Петрозаводск, Мурманск, Печенгу до границы с Норвегией (международный автомобильный пункт пропуска «Борисоглебск») км 435 – км 448 с мостовым переходом через реку Шуя, Республика Карелия».

В редакции дополнительного соглашения № 1 от 01.04.2010 стоимость работ по договору составила 33129 587 рублей, в том числе НДС в сумме 5 053 666 рублей.

Анализ объемов работ, переданных ЗАО «ВАД» Обществу, и объемов работ, переданных Обществом ООО «Экострой» свидетельствует о том, что по договору подряда № 110 ООО «Экострой» не передавались следующие работы:

Работы по переустройству ВЛ 6 кв на участке ПК0+48 и ПК+81 подъезда к п. Шуя (1 пусковой комплекс)(322 пм);

Работы по переустройству ВЛ 6 кв Л-21-11 на ПК 16- ПК 21 автоподъезд к мосту через реку Шуя (1 пусковой комплекс)(500 пм);

Работы по переустройству ВЛ 110 кв на ПК 14+41 (1 пусковой комплекс)(250пм);

Работы по установке и подключению опор освещения с кабельной подводкой и последующим монтажом светильников (освещение моста через р. Шуя с подходами) (12 шт);

Работы по установке и подключению потолочных светильников с кабельной подводкой (освещение пешеходного туннеля на ПК14+30) (2 шт);

Работы по переустройству ВЛ 6 кв от оп. № 80 до территории ООО «Май» на ПК60+33 с установкой реклоузера вакуумного серии РВА/ТЕЛ-10-16/630У1 на опоре (2 пусковой комплекс) (272 пм);

Работы по переустройству кабельной линии ВЛ6кв на транспортной развязке № 3 (2 пусковой комплекс) (770 пм).

Стоимость работ по договору № 110 переданных для выполнения субподрядчику ООО «Экострой» значительно меньше чем стоимость работ по договору № 18-Э, заключенном с ЗАО «ВАД».

Обществом включены в расходы по налогу на прибыль в 2009 - 2010 годах затраты в общей сумме 33 129 587 рублей по операциям с названным субподрядчиком, приняты к налоговому вычету НДС в общей сумме 5 053 666 руб. по счетам-фактурам, предъявленным обществом «Экострой».

В подтверждение учтенных расходов и заявленных налоговых вычетов обществом представлены: договор № 110 от 01.09.2009 с дополнительными соглашениями и ведомостью объемов и стоимости, счета-фактуры, справки о стоимости выполненных работ и затрат (по форме N КС-3), акты о приемке выполненных работ (по форме N КС-2) на общую сумму 33 129 587 руб., в том числе НДС в сумме 5 053 666 руб.

Работы отраженные в представленных актах и справках КС-2, КС-3, фактически выполнены, сданы генеральному подрядчику ЗАО «ВАД» и оплачены.

Оплата выполненных работ произведена Обществом путем перечисления денежных средств на расчетный счет ООО «Экострой».

Согласно представленным документам ООО «Экострой» выполнялись следующие работы: переустройство ВЛ6 кв, установка и подключение опор освещения, установка и подключение трансформаторной подстанции и прочее.

В ходе выездной налоговой проверки инспекцией установлено, что ООО «Экострой» зарегистрировано в качестве юридического лица 30.03.2006 МИ ФНС России № 15 по Санкт-Петербургу. 23.05.2011 снято с регистрационного учета в связи с изменением места нахождения, по новому месту регистрации (г. Барнаул) поставлено на учет в ИФНС по Октябрьскому району г. Барнаула.

Основным видом деятельности ООО «Экострой» является «прочая оптовая торговля, брокерская деятельность, консультирование по вопросам коммерческой деятельности и управления и строительства зданий и сооружений».

Учредителем и руководителем с 30.11.2006 являлась Поливанова Ю.Б. , руководителем с 18.09.2008 является Бойкова Т.В.

Из допроса Поливанова Ю.Б. следует, что она являлась номинальным учредителем и директором ООО «Экострой», фактическое руководство организацией не осуществляла, к его деятельности отношения не имела, доходов не получала, документы не оформляла, доверенностей не выдавала, о взаимоотношениях с обществом никогда не слышала; о том, кто распорядился расчетным счетом, не знает.

Среднесписочная численность работников, согласно справок 2-НДФЛ в 2009 году составила 3 человек, в 2010 году - 1 человек.

Расчетный счет, открытый 11.03.2008 в филиале в г. Санкт-Петербурге ОАО «МИНБ» является действующим.

Из данных выписки о движении денежных средств по расчетному счету ООО «Экострой» следует, что обычные расходы на осуществление финансово-хозяйственной деятельности (арендная плата за офис, оплата арендованных транспортных средств, коммунальные платежи, оплата расходных материалов и прочее) отсутствуют.

При анализе налоговой отчетности ООО «Экострой» установлено, что контрагентом не отражены в декларациях по налогу на прибыль и НДС суммы доходов от реализации работ в размере 18 193 175 рублей, в том числе за 2 квартал 2010 года – 176 570 рублей, за 3 квартал 2010 года – 1 775 734 рубля, за 4 квартал 2010 года – 16 240 871 рубль.

На основании бухгалтерских балансов и деклараций по налогу на имущество установлено, что у ООО «Экострой» отсутствуют основные средства и транспортные средства.

Опрошенный инспекцией Желудченко И.Ф., сведения на которого представлены ООО «Экострой» по форме 2-НДФЛ, пояснил, что с указанной организацией в трудовых отношениях никогда не состоял, доходы не получал.

ООО «Экострой» имело лицензии № ГС-2-278-02-26-0-7816385358-015598-1 сроком действия по 02.10.2011, № ГМ-2-278-02-27-0-7816385358-013666-1 со сроком действия по 15.05.2011, выданные ФГУ «Федеральный лицензионный центр при Росстрое».

В ходе проверки также установлено, что ООО «Экострой» перечислило в адрес некоммерческого партнерства СРО «СтройРегион» денежные средства в общей сумме 307 600 рублей в качестве взноса.

Вместе с тем, по запросу налогового органа некоммерческого партнерства СРО «СтройРегион» не подтвердило членство ООО «Экострой» в

саморегулируемой организации. Кроме того, установлено, что в отношении деятельности НП СРО «СтройРегион» уполномоченными органами проводились неоднократные проверки, вскрывшие серьезные нарушения в деятельности саморегулируемой организации.

ФГУ Упрдор «Кола» подтвердило факт привлечения генподрядчиком ООО «ВАД» к проведению работ субподрядчика ООО «ЭПС», однако сообщило, что сведениями о привлечении последним субподрядных организаций не располагает.

В ходе опросов установлено, что техника и материалы, используемые для выполнения работ принадлежали ООО «ЭПС» либо были арендованы последним у третьих лиц. ООО «Экострой» на объект не представляло собственной техники.

На основании указанных обстоятельств налоговым органом сделан вывод о том, что работы по объекту выполнялись налогоплательщиком собственными силами, привлечение субподрядчика – ООО «Экострой» не осуществлялось.

В обоснование данных доводов налоговый орган также ссылается на показания работников общества, генподрядчика, заказчика которые не смогли подтвердить или опровергнуть участие субподрядной организаций в производстве работ на объекте.

Апелляционный суд признает правомерным вывод суда первой инстанции о том, что ООО «Экострой» не могло выполнить работы, предусмотренные договором с ООО «ЭПС», в силу отсутствия соответствующего персонала, обладающего необходимой профессиональной подготовкой, знаниями и опытом работы, а также соответствующим допуском к таким работам.

Из представленных в материалы дела доказательств следует, что ООО «Экострой» не имело в штате работников рабочих специальностей, необходимых для осуществления работ, отраженных в актах КС-2.

Так же не подтвержден материалами дела и факт найма контрагентом необходимых работников для проведения работ, поскольку соответствующих расходы у субподрядчика отсутствовали.

Из анализа актов выполненных СМР, установлено, что работы ООО «ЭПС» своему заказчику ЗАО «ВАД» сданы 21.06.2010, 27.07.2010, 01.11.2010 (акты выполненных работ ООО «ЭПС» от 21.06.2010, 27.07.2010, 01.11.2010). При этом, вышеуказанные работы ООО «Экострой» сданы Обществу только соответственно 21.07.2010, 01.10.2010, 15.11.2010 (акты выполненных работ ООО «ЭПС» от 21.07.2010, 01.10.2010, 15.11.2010).

Аналогичная ситуация прослеживается по работам по установке и подключению опор освещения с кабельной подводкой и смонтированными светильниками, а именно:

Обществом ЗАО «ВАД» переданы опоры в количестве 150 шт., в том числе 31.05.2010 – 50 шт., 21.06.2010 – 50 шт., 27.07.2010 – 20 шт., 30.09.2010 – 30 шт.

Вместе с тем, ООО «Экострой» переданы Обществу опоры в количестве 150 шт, по срокам: 28.05.2010 – 13 шт., 21.07.2010 – 50 шт., 01.10.2010 – 87 шт.

Сдача работ по установке и подключению опор освещения (освещение моста через р. Шуя) Обществом ЗАО «ВАД» осуществлены в следующие сроки: 30.09.2010 – 15 опор, 01.11.2010 – 6 опор. Передача работ ООО «Экострой» осуществлена 01.10.2010 в количестве 15 опор.

Указанные обстоятельства свидетельствуют о невозможности выполнения ООО «Экострой» работ, которые Обществом в полном объеме уже сданы генеральному подрядчику.

Совокупный анализ представленных в материалы дела доказательств свидетельствует об отсутствии факта реального выполнения СМР ООО «Экострой».

Представленные первичные документы, а именно договоры подряда, счет-фактуры, КС-2, КС-3 содержат противоречивые сведения и не подтверждают реального выполнения работ спорным контрагентом.

Пунктом 1 статьи 252 Кодекса установлено, что налогоплательщик уменьшает полученные доходы на сумму произведенных расходов (за исключением расходов, указанных в статье 270 Кодекса). Расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты (а в случаях, предусмотренных статьей 265 настоящего Кодекса, убытки), осуществленные (понесенные) налогоплательщиком. Под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме. Под документально подтвержденными расходами понимаются затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством Российской Федерации. Расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

Пленум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в пункте 3 Постановления от 12.10.2006 N 53 "Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды" указал, что 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).

При этом в пункте 7 названного Постановления указано, что если суд на основании оценки представленных налоговым органом и налогоплательщиком доказательств придет к выводу о том, что налогоплательщик для целей налогообложения учел операции не в соответствии с их действительным экономическим смыслом, суд определяет объем прав и обязанностей налогоплательщика, исходя из подлинного экономического содержания соответствующей операции.

Из названных норм Кодекса и Постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации следует, что определение размера налоговых обязательств, при наличии сомнений в обоснованности налоговой выгоды, должно производиться с учетом реального характера сделки и ее действительного экономического смысла.

Следовательно, при принятии инспекцией оспариваемого решения, в котором была установлена недостоверность представленных Обществом документов и содержались предположения о наличии в его действиях умысла на получение необоснованной налоговой выгоды либо не проявлении должной осмотрительности при выборе контрагента, реальный размер предполагаемой налоговой выгоды и понесенных налогоплательщиком затрат при исчислении налога на прибыль подлежит определению исходя из рыночных цен, применяемых по аналогичным сделкам.

Иной правовой подход влечет искажение реального размера налоговых обязательств по налогу на прибыль.

При этом в случае, когда налоговый орган установил не проявление налогоплательщиком необходимой степени осмотрительности при выборе контрагента, именно на налогоплательщика в силу требований пункта 1 статьи 65 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации возлагается обязанность доказать рыночность цен, примененных по оспариваемым сделкам.

В свою очередь налоговый орган, не соглашаясь с размером расходов, учтенных налогоплательщиком при исчислении налога на прибыль по рассматриваемым хозяйственным операциям, не лишен возможности опровергнуть представленный налогоплательщиком расчет, обосновав несоответствие таких цен рыночным и, как следствие, завышение соответствующих расходов.

Указанный правовой подход определен в Постановлении Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации N 2341/12 от 03.07.2012.

Налоговый орган в ходе проверки сделал вывод о том, что все работы выполнены силами налогоплательщика. Указанный вывод основан на показаниях свидетелей опрошенных в ходе проведения проверки, а также на том основании, что в исполнительной документации, актах скрытых работ, журналах регистрации вводного инструктажа отсутствуют сведения об иных лицах, кроме работников Общества.

Суд первой инстанции поддержал данный вывод инспекции.

Апелляционный суд считает, что при установлении факта выполнения СМР только работниками налогоплательщика не учтены следующие обстоятельства.

Факт осуществления СМР в том числе работниками Общества подтвержден тем обстоятельством, что часть объемов СМР по договору с ЗАО «ВАД» № 18-Э не передавалось по субподряду, а выполнялось Обществом самостоятельно.

Указанное обстоятельство подтверждено как условиями договоров, ведомостей объемов и стоимости работ, так и актами КС-2, КС-3.

Следовательно, работники Общества, соответственно проходили обручение, инструктаж, и выполняли часть работ.

При этом материалами дела установлено, что в соответствии со штатным расписанием, справками о доходах формы 2-НДФЛ, в период осуществления СМР (сентябрь 2009 – ноябрь 2010) штатная численность составляла:

01.04.2009 – 31.12.2009 – 8 единиц, в том числе 6 единиц рабочих специальностей, в том числе водитель-электромонтер – 1 ед., электромонтер – 3 ед., механик – 1 ед., мастер-электромонтер – 1 ед.;

01.01.2010 – 31.12.2010 – 11,5 единиц, в том числе 10 единиц рабочих специальностей, в том числе: водитель-электромонтер – 1 ед., электромонтер – 3 ед., механик – 1 ед., мастер-электромонтер – 1 ед., водитель – 1 ед., тракторист-машинист – 3 ед., Электрик 2 разряда – 0,25 ед..

При этом, согласно данных журнала вводного инструктажа по охране труда, инструктаж проходили только 4 работника Общества: начальник участка Рязанов, электромонтеры Исаков, Фастов, водитель Гадецкий.

Первичный инструктаж по ТБ также проходили исключительно указанные 4 работника (л.д. 103-106 т. 4).

Проверку знаний норм и правил работы на электроустановках и переаттестационную подготовку проходил только начальник участка Рязанов (л.д. 107-110 т. 4).

В ходе опроса работников Общества: Малыгина и Климова, было установлено, что указанные лица также работами на объекте. Однако доказательства прохождения указанными лицами соответствующих инструктажей, получения необходимых допусков, в ходе проверки налоговым органом не получено. При этом, Малыгин состоит в трудовых отношениях с Обществом с 2010. Более точная информация инспекцией не представлена, в связи с чем невозможно сделать вывод о том, с какого именно времени указанный работник выполнял СМР.

Таким образом, из представленных документов можно сделать вывод о том, что на объекте в 2009 – 2010 годах работали 6 работников Общества, в том числе:

Начальник участка Рязанов, механик Климов, водитель Гадецкий, электромонтеры Исаков, Фастов, Малыгина, двое из которых к выполнению работ допущены не были.

Анализ объема сданных генеральному подрядчику ЗАО «ВАД» СМР позволяет сделать вывод о невозможности его выполнения ни численностью в 6 человек, ни штатной численностью рабочего персонала Общества в количестве 10 единиц.

Более того, в ходе проверки инспекцией установлено, отражено в акте выездной налоговой проверки, и подтверждено представителем инспекции в судебном заседании апелляционного суда, что Обществом в 2009 – 2010 года осуществлялись строительно-монтажные работы по договорам подряда, заключенным с иными лицами на выполнение работ по другим строительным объектам, в том числе:

2009 год с ЗАО «ВАД» в период с 01.05.2009 по 01.08.2009, с 01.07.2009 по 30.08.2009;

2010 год с ЗАО «ВАД» в период с 16.06.2010 по 18.08.2010

2010 год с ЗАО «ТГК-1» в период с 01.04.2010 по 30.09.2010

2010 год с ОАО «Карелэлектросетьремонт» в период с 08.09.2010 по 27.10.2010.

Следовательно, вышеуказанной численностью, Общество должно было одновременно выполнять работы на нескольких объектах строительства.

Анализ протоколов допроса, представленных в материалы дела, свидетельствует о том, что большинство опрошенных лиц не занимались ни

контролем за ходом выполнения работ, не обладают информацией ни о субподрядчиках, ни об организациях ведущих работы.

Некрасова А.С. (бухгалтер) на вопрос «с кем сотрудники Общества непосредственно общались на объекте в ходе выполнения работ» ответила «не знаю».

Малыгин Д.С. (тракторист работающий с 2010 года) на вопрос «видели ли на объекте работников других организаций» указал «не знаю, ни кого чужих не видел».

Рязанов Д.А. (начальник участка) на аналогичный вопрос пояснил «видел, что работали люди с других организаций, кто именно не знаю».

Климов Р.А. (механик) в ходе допроса пояснил «видел, что работали люди с других организаций, кто именно не знаю, с ними общался лично директор».

Джос Д.В. (начальник отдела ФКУ Упрдор «Кола») указал, что непосредственно контроль за ходом выполнения работ осуществлял эксперт Ганин А.Л. При этом, указанному физическому лицу был задан вопрос «видели ли на объекте работников других организаций» на который получен ответ «нет не видел». При этом, свидетель показал, что поскольку у ФКУ Упрдор «Кола» отсутствуют договорные отношения с возможными субподрядными организациями о их наличии и присутствии на площадке знать не должны.

Ганин А.Л. (эксперт отдела ФКУ Упрдор «Кола») на вопросы инспекции пояснил, что приезжая на объект деловое общение осуществлялось с директором ООО «ЭПС» и начальником участка, работников других организаций не видел.

Бузун Н.Н. (работник ЗАО «ВАД») в ходе допроса пояснил, что приезжая на объект деловое общение происходило частично с механиком и постоянный контакт с представителями ФКУ Упрдор «Кола», работников других организаций не видел.

Ганькин Ю. Е. (работник Беломорского управления Ростехнадзора) на вопросы инспекции указал, что приезжал на объект только на конечную приемку объекта, общался только с заказчиком ФКУ Упрдор «Кола», работников других организаций не видел.

Кравчук А.Н. (работник ЗАО «ВАД» осуществляющий контроль за подготовкой размывочной основы и ведением геодезических работ на объекте) указал, что на объекте общался со старшими прорабами ЗАО «ВАД» и представителем ООО «ЭПС» по имени Дмитрий, работали ли работники других организаций на объекте не помнит.

Попов С.Н. (работник Беломорского управления Ростехнадзора) указал, что смотрел только документы по выполненным работам, кто являлся генеральным подрядчиком по объекту не знает, с кем общался на объекте не помнит.

Румянцев Е.В. (мастер участка ОАО «Прионежская сетевая компания») пояснил, что не осуществлял контроль за ходом выполнения работ, кто именно выполнял работы ему не известно, так как он принимал готовые работы.

Федулин И.В. (филиал ОАО «МРСК Северо-Запада №Карелэнерго») на вопросы инспекции ответил, что работы принимал единолично, во время приемки работ на объекте никого не было.

Верхотуров С.Ю. (начальник Прионежского электросетевого участка ОАО «ПСК») показал что контроль за ходом выполнения работ не осуществлял, на объект не выезжал.

Следует отметить, что налоговым органом в ходе проведения допросов не был задан вопрос о том, сколько работников ООО «ЭПС» работало на объекте. Отсутствие сведений о количестве работников Общества на строительном объекте исключает вывод о том, что все СМР выполнены исключительно силами налогоплательщика.

Кроме того, отрицательные ответы на вопрос «видели ли вы работников других организаций» без установления факта того, что работники других организаций не одеты в спецодежду с фирменным наименованием, и факта личного знакомства опрошенных лиц со всеми работниками Общества, не могут быть приняты в качестве доказательства.

Иные доказательства выполнения всего объема СМР работниками Общества инспекцией в ходе проверки не получено, в материалы дела не предоставлено.

При таких обстоятельствах следует признать, что налоговым органом в нарушение ст. 65, 200 АПК РФ не доказан факт выполнения работ на объекте «строительство автомобильной дороги М-18 «Кола» от Санкт-Петербурга через Петрозаводск, Мурманск, Печенгу до границы с Норвегией (международный автомобильный пункт пропуска «Борисоглебск») км 435 – км 448 с мостовым переходом через реку Шуя, Республика Карелия» только силами налогоплательщика.

Поскольку в ходе проверки не подтвержден факт выполнения СМР исключительно работниками Общества, учитывая что работы в полном объеме выполнены и приняты генеральным подрядчиком, Общество понесло реальные затраты, оплатив контрагенту денежные средства путем перечисления денежных

средств на расчетный счет, налоговые обязательства по налогу на прибыль подлежат установлению исходя из рыночности цен, примененных в сделках с ООО «Экострой».

Апелляционный суд, проанализировав цену приобретения СМР в соотношении с ценой дальнейшей реализации, установил соответствие цены заключенных с контрагентом сделок рыночному уровню цен на соответствующие товары, работы, услуги.

Поскольку работы выполнены, Общество понесло затраты на оплату работ по ценам, соответствующим рыночным, затраты спорным работам и услугам подлежат учету при исчислении налога на прибыль.

Налоговый орган в ходе рассмотрения дела в апелляционном суде не представил доказательства, опровергающие соответствие применяемых Обществом цен рыночным ценам.

При таких обстоятельствах, доначисление инспекцией налога на прибыль в сумме 5 615 184,20 рублей, начисления соответствующих пени и налоговых санкций не соответствует реальному размеру налоговых обязательств Общества по налогу на прибыль.

На основании вышеизложенного решение инспекции в части доначисления налога на прибыль в сумме 5 615 184,20 рублей, пени в сумме 750 871,34 рубля, налоговых санкций 106 389,93 рубля подлежит признанию недействительным, а решение суда первой инстанции - отмене в указанной части.

Апелляционным судом отклоняется довод налогового органа о невозможности применения к спорным правоотношениям рыночных цен, в связи с тем, что СМР на спорном объекте выполнены работниками Общества.

Материалами дела установлено, что штатная численность рабочего персонала в 2009 -2010 годах составляла 6 – 10 человек.

Из представленных в материалы дела доказательств следует, что кроме подрядных работ выполнение которых оформлено от ООО «Экострой», на объекте Общество самостоятельно осуществляло выполнение подрядных работ для заказчика, а также выполняло работы на других строительных объектах по договорам подряда, заключенным с третьими лицами. Анализ объемов работ, численности работников инспекцией в ходе проверки не проводилась, доказательств, свидетельствующих о выполнении СМР только работниками Общества в ходе проверки не получено.

В связи с указанными обстоятельствами апелляционный суд считает, что инспекцией объективно не доказан факт выполнения работ, оформленных от ООО «Экострой» по объекту непосредственно работниками Общества.

Вместе с тем, документальное обоснование права на налоговый вычет сумм налога на добавленную стоимость, уплаченных контрагенту при приобретении товаров (работ, услуг), лежит на налогоплательщике, в связи с чем возможность использования в целях определения суммы налоговых вычетов расчетного метода исключается, о чем свидетельствует многочисленная судебная практика (постановления Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 30.10.2007 N 8686/07, от 09.11.2010 N 6961/10, от 09.03.2011 N 14473/10).

В Постановлении Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации N 2341/12 от 03.07.2012 также указано на невозможность определения суммы налоговых вычетов с применением п. 7 постановления ВАС РФ от 12.10.2006 N 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды», а именно исходя из подлинного экономического содержания соответствующей операции.

Пунктами 1 и 2 статьи 171 НК РФ определено, что налогоплательщик имеет право уменьшить общую сумму налога на установленные этой статьей налоговые вычеты. Вычетам подлежат суммы налога, предъявленные налогоплательщику при приобретении товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации в отношении:

1) товаров (работ, услуг), приобретаемых для осуществления операций, признаваемых объектами налогообложения, за исключением товаров, предусмотренных пунктом 2 статьи 170 Кодекса;

2) товаров (работ, услуг), приобретаемых для перепродажи.

Согласно пункту 1 статьи 172 НК РФ налоговые вычеты, предусмотренные статьей 171 Кодекса, производятся на основании счетов-фактур, выставленных продавцами при приобретении налогоплательщиком товаров (работ, услуг), документов, подтверждающих уплату сумм налога, удержанного налоговыми агентами, либо на основании иных документов в случаях, предусмотренных пунктами 3, 6 - 8 статьи 171 Кодекса.

Материалами дела установлено, что между Обществом и ООО «Экострой» отсутствовали реальных хозяйственные операции.

Счета-фактуры, выставленные указанными контрагентами, содержат недостоверные сведения.

Установленные в ходе рассмотрения дела обстоятельства являются основанием для признания неправомерным применения налоговых вычетов по операциям с ООО «Экострой».

Учитывая то обстоятельство, что Обществом не доказано право на применение налоговых вычетов по счетам-фактурам ООО «Экострой», а расчет налоговых вычетов расчетным путем противоречит положениям главы 21 НК РФ и правовой позиции ВАС РФ, суд первой инстанции правомерно отказал Обществу в удовлетворении требований о признании недействительным ненормативного акта инспекции в указанной части.

Таким образом, решение суда первой инстанции в указанной части соответствует требованиям законодательства и принято на основании фактически установленных обстоятельств.

Руководствуясь ст. 269 - 271 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, Тринадцатый арбитражный апелляционный суд

ПОСТАНОВИЛ:

Решение Арбитражного суда Республики Карелия от 12.02.2013 по делу № А26-8135/2012 отменить в части отказа в удовлетворении требований о признании недействительным решения Инспекции Федеральной налоговой службы по г. Петрозаводску № 4.2-164 от 25.06.2012 в части доначисления налога на прибыль в сумме 5 615 184,20 рублей, соответствующих пени и налоговых санкций.

Признать недействительным решение Инспекции Федеральной налоговой службы по г. Петрозаводску № 4.2-164 от 25.06.2012 в части доначисления налога на прибыль в сумме 5 615 184,20 рублей, соответствующих пени и налоговых санкций.

В остальной части решение суда оставить без изменения.

Взыскать с Инспекции Федеральной налоговой службы по г. Петрозаводску в пользу ООО «ЭПС» (ОГРН 1081001002554, место нахождения: Республика Карелия, г. Петрозаводск, ул. Загородная, 19) расходы по уплате государственной пошлины за рассмотрение дела в суде первой и апелляционной инстанциях в сумме 3000 рублей.

Возвратить ООО «ЭПС» (ОГРН 1081001002554, место нахождения: Республика Карелия, г. Петрозаводск, ул. Загородная, 19) из федерального бюджета

излишне уплаченную по чеку-ордеру от 20.03.2013 государственную пошлину в размере 1000 рублей.

Председательствующий

О.В. Горбачева

Судьи

М.В. Будылева

Л.П. Загараева