**ОБЗОР ПОЛОЖИТЕЛЬНОЙ СУДЕБНОЙ ПРАКТИКИ ЗА 4 КВАРТАЛ 2015**

**Дело №А51-14279/2015**

Производственный кооператив «Хлебокомбинат Находкинский» (далее - налогоплательщик, кооператив, ПК «Хлебокомбинат Находкинский») обратился в арбитражный суд с заявлением о признании незаконным решения ИФНС России по г. Находке Приморского края от 30.03.2015 № 07/26 «О привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения» в части доначисления налога на прибыль организаций, НДС, начисления соответствующих пеней, привлечения к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения, а также в части суммы штрафа по статье 123 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ) в сумме, превышающей 20 000 руб.

Решением от 07.10.2015 суд первой инстанции удовлетворил заявленное кооперативом требование частично, признал недействительным решение налогового органа в части доначисления налога на прибыль организаций, НДС, начисления соответствующих пеней, привлечения к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения. В удовлетворении требования в остальной части отказал.

Постановлением арбитражного суда апелляционной инстанции от 23.12.2015 решение суда изменено, в удовлетворении требований кооператива отказано.

Основанием для доначисления налога на прибыль и НДС, начисления пеней и санкций послужил вывод налогового органа о необоснованном включении налогоплательщиком в состав расходов по налогу на прибыль и применении налоговых вычетов по НДС на основании документов, оформленных от имени обществ, имеющих признаки фирм-однодневок (ООО «Колос», ООО «Деламан», ООО «ТриЛос»).

В обоснование своей позиции налоговый орган указал, что фактически налогоплательщик производил закупку сырья у непосредственных его производителей, тогда как участие в поставке обществ ООО «Колос», ООО «Деламан» и ООО «ТриЛос» обусловлено лишь целью получения кооперативом налоговой выгоды в виде завышения расходов по налогу на прибыль организаций и увеличения сумм НДС, подлежащих вычету, то есть минимизации своих налоговых обязательств по указанным налогам. Представленные налогоплательщиком обосновывающие документы, оформленные от имени организаций-посредников не отражают фактические операции по отгрузке сырья (муки) этими контрагентами в адрес ПК «Хлебокомбинат Находкинский», следовательно, не отвечают признакам достоверности содержащихся в них сведений.

Налоговый орган также сослался на наличие у спорных контрагентов признаков формально созданных организаций, указал на взаимозависимость данных лиц, имеющих одного руководителя (учредителя), отметил характер расчетов между налогоплательщиком, его контрагентами и производителями сырья, когда после поступления денежных средств от кооператива «проблемные» поставщики переводили денежные средства в адрес заводов производителей, а разница (торговая наценка) перечислялась, в том числе на расчетные счета руководителя организаций-посредников и председателя кооператива.

Приведенные обстоятельства, по мнению налогового органа, свидетельствуют о согласованности действий проверяемого налогоплательщика и спорных контрагентов, направленности таких действий на получение необоснованной налоговой выгоды. Экономическая целесообразность приобретения налогоплательщиком сырья у посредников, а не напрямую у производителей, не подтверждена.

Кооператив указал, что факт реальности поставок муки в адрес налогоплательщика инспекцией не оспаривается. Выбор кооперативом спорных контрагентов в качестве поставщиков обусловлен причинами делового характера, при этом налогоплательщик не имеет отношения к организации указанными обществами своей деятельности, взаимозависимость кооператива и обществ «Колос», «Деламан», «ТриЛос» не доказана.

Налогоплательщик считает, что инспекцией не доказано также то обстоятельство, что спорные контрагенты относятся к категории «проблемных» поставщиков.

По убеждению кооператива, представленные в материалы дела товаросопроводительные документы, соответствующие данным выставленных в его адрес счетов-фактур, подтверждают факт доставки товара в адрес налогоплательщика. Несоответствия или противоречия в представленных первичных документах по спорным сделкам инспекцией не выявлены.

Одновременно с этим ПК «Хлебокомбинат Находкинский» не согласился с размером штрафа по статье 123 НК РФ, просил снизить сумму назначенного штрафа ввиду наличия смягчающих обстоятельств, связанных с совершением правонарушения впервые, отсутствием умысла, незначительного периода просрочки уплаты налога, отсутствием задолженности на момент проведения проверки, просил учесть социальную значимость предприятия. Сумма штрафа, по мнению налогоплательщика, не соответствует тяжести совершенного правонарушения. Потери бюджета от несвоевременного перечисления обществом налога на доходы физических лиц (далее - НДФЛ) компенсированы путем начисления кооперативу пеней. Доначисленные налогоплательщику суммы пеней и штрафа самостоятельно уплачены кооперативом в бюджет.

Суд апелляционной инстанции изменяя решение суда первой инстанции и отказывая в удовлетворении требований кооператива, указал следующее.

В проверяемом периоде ПК «Хлебокомбинат Находкинский» осуществляло деятельность по производству хлеба и мучных кондитерских изделий недлительного хранения.

Основными поставщиками сырья (муки всех видов) в адрес налогоплательщика в 2011-2013 годах являлись общества «Колос», «Деламан» и «ТриЛос» на основании заключенных с кооперативом договоров купли-продажи (идентичных по содержанию) от 25.06.2009 (с ООО «Колос»), от 12.12.2011 (с ООО «Деламан»), от 19.09.2013 (с ООО «ТриЛос»).

По условиям указанных договоров продавец (ООО «Колос», ООО «Деламан» и ООО «ТриЛос», соответственно) в лице руководителя Лосева А.Л. реализует в адрес покупателя (ПК «Хлебокомбинат Находкинский») продукты переработки пшеницы (муку всех сортов).

Сторонами договоров установлено, что цена товара, указанная в счете-фактуре, является согласованной и включает в себя стоимость муки, стоимость тары, погрузочных работ, железнодорожного тарифа до станции назначения, дополнительных услуг и сборов железной дороги, стоимость декларации и сертификата соответствия (пункты 4.1 Договоров).

В подтверждение фактов осуществления хозяйственных операций по поставке сырья кооператив представил счета-фактуры, выставленные в его адрес спорными контрагентами, товарные накладные (форма ТОРГ-12) и железнодорожные накладные.

Вместе с тем, указанное сырье отгружалось в адрес кооператива на основании договоров купли-продажи, заключенных ООО «Колос», ООО «Деламан», ООО «ТриЛос» (посредниками) с непосредственными поставщиками-производителями ЗАО КХП «Злак», ООО «СО «Топчихинский мелькомбинат» и ЗАО «Алексейскзернопродукт» им. С.Н. Старовойтова.

Так, затраты кооператива на приобретение муки у организаций-посредников в проверяемом периоде составили в общей сумме 102 147 781, 85 руб. (без учета НДС), размер налоговых вычетов по НДС, заявленных налогоплательщиком по указанным сделкам, составил 10 384 945 руб.

В свою очередь налоговый орган выводы о получении кооперативом необоснованной налоговой выгоды и об отсутствии поставок от спорных контрагентов обосновал тем, что в ходе выездной налоговой проверки им был установлен ряд обстоятельств, подтверждающих отсутствие у ООО «Колос», ООО «Деламан», ООО «ТриЛос» возможности по осуществлению спорных поставок, а именно: указанные организации характеризуются отсутствием у них основных средств, представлением «нулевой отчетности» (ООО «Колос»), представлением отчетности выборочно (за определенные отчетные/налоговые периоды) (ООО «Деламан»), непредставлением в налоговый орган среднесписочной численности работников, справок по форме 2-НДФЛ, наличием одного руководителя (учредителя) - Лосева А.Л., являющего массовым руководителем (учредителем), а также нахождением в проверяемом периоде по одному адресу, наличием одного номера телефона (факса), по которому налогоплательщик направлял заявки и единого адреса электронной почты.

Также инспекцией установлено, что в проверяемом периоде у ПК «Хлебокомбинат Находкинский» происходила поочередная смена посредников, когда организация - основной поставщик сменялась аналогичным поставщиком - посредником при неизменном составе фактических поставщиков-производителей (ЗАО КХП «Злак», ООО «СО «Топчихинский мелькомбинат», ЗАО «Алексейскзернопродукт» им. С.Н. Старовойтова).

Так в проверяемом периоде произошли смены следующих поставщиков.

ООО «Колос» являлось основным поставщиком налогоплательщика в период с 2010 года по 4 квартал 2011 года, в связи с ликвидацией 30.07.2012 заменено на ООО «Деламан»; ООО «Деламан» осуществляло поставку сырья в адрес кооператива с 4 квартала 2011 года по 4 квартал 2013 года, ликвидировано 08.05.2014, в связи с чем в ряду поставщиков налогоплательщика заменено на ООО «ТриЛос», являвшегося основным поставщиком на дату окончания проверяемого периода.

Все вышеуказанные организации - поставщики - посредники имеют по одному расчетном счету в одном и том же банке - ОАО «Челиндбанк».

Анализ движения денежных средств по счетам вышеуказанных контрагентов налогоплательщика в банке показал, что денежные средства на счета указанных организаций поступали только от ПК «Хлебокомбинат Находкинский», финансово-хозяйственная деятельность по продаже товаров осуществлялась ими только с кооперативом. При этом после поступления денежных средств от налогоплательщика производилось их списание на счета фактических производителей и поставщиков сырья. Сумма разницы между денежными средствами, поступившими от кооператива и списанными в адрес фактических производителей, обналичивалась номинальными поставщиками путем списания, в том числе на личные счета Лосева А.Л., или при расчетах чековыми книжками, выданными на имя Лосева А.Л., а также на расчетный счет председателя кооператива Тарасова Г.А. с назначением операции «Пополнение счета». Также на счет председателя ПК «Хлебокомбинат Находкинский» денежные средства поступали и непосредственно со счета Лосева А.Л.

Таким образом, в рассматриваемом случае фактически сложилась ситуация, при которой наценка на товар, изначально поступавшая в адрес поставщиков кооператива в составе стоимости поставляемого ему сырья, обналичивалась должностными лицами указанных организаций, что, в свою очередь, свидетельствует о согласованности действий налогоплательщика и его поставщиков.

ООО «Колос», ООО «Деламан» и ООО «ТриЛос» являются взаимозависимыми лицами, взаимоотношения кооператива с которыми направлены на искусственное завышение себестоимости приобретаемого сырья (муки всех видов) для налогоплательщика.

При этом инспекцией в материалы дела представлены доказательства, свидетельствующие о том, что ПК «Хлебокомбинат Находкинский» не осуществляло операции по приобретению муки у обществ «Колос», «Деламан» и «ТриЛос». Указанные организации фактически использовались для участия в цепочке формальной перепродажи сырья с целью увеличения стоимости товаров и налоговых вычетов по НДС.

Апелляционной коллегией установлено, что налоговый орган по результатам проведенной проверки сам факт совершения реальных хозяйственных операций по приобретению кооперативом спорного товара (сырья), его последующее использование в процессе производства не опроверг и не отрицает. Налоговый орган полагает недоказанным реализацию товаров именно со стороны спорных контрагентов.

При этом инспекция, делая вывод об отсутствии признаков реальности финансово-хозяйственных операций, документированных налогоплательщиком как совершенных с обществами «Колос», «Деламан», «ТриЛос», не ограничилась исследованием обстоятельств недобросовестности названных лиц и исходила также из следующих установленных в ходе проведения мероприятий налогового контроля обстоятельств.

Так, в ходе допросов председатель кооператива Тарасов Г.А. (протокол допроса от 18.03.2015 № 07/07), его заместитель Тарасов П.Г. (протокол допроса от 10.03.2015 № 07/08), а также начальник снабжения Калачев В.И. (протокол допроса от 30.10.2014 № 07/115) показали, что поставка муки в адрес кооператива осуществляется по железной дороге с Алтайского края и Челябинской области.

При этом руководитель организации-налогоплательщика и его заместитель утверждают, что заявки на поставку сырья направлялись в адрес поставщиков кооператива - ООО «Колос», ООО «Деламан», ООО «ТриЛос», которые и занимались организацией отправки товара в адрес ПК «Хлебокомбинат Находкинский», являлись грузоотправителями, предоставляли налогоплательщику информацию об отправке груза.

Вместе с тем, из анализа представленных документов по поставке сырья в адрес кооператива заявленными им контрагентами установлено, что в счетах-фактурах, выставленных ООО «Колос», ООО «Деламан», ООО «ТриЛос»в адрес ПК «Хлебокомбинат Находкинский», в качестве грузоотправителей значатся непосредственные производители товара - ЗАО КХП «Злак», ООО СО «Топчихинский мелькомбинат», товарные накладные к счетам-фактурам также содержат указание на то, что отправителем груза являются заводы-изготовители, а получателем - кооператив. Транспортные железнодорожные накладные, в свою очередь, в графах «Станция отправления» и «Грузоотправитель» содержат сведения о заводе-производителе в качестве грузоотправителя и об его станции отправления, грузополучателем на станции назначения - Находка ДВЖД значится налогоплательщик без отметки о станции назначения для ПК «Хлебокомбинат Находкинский».

Из документов, полученных от производителей сырья, заявленных как поставщики ООО «Колос» - ООО СО «Топчихинский мелькомбинат», ЗАО КХП «Злак», следует, что при выставлении счетов-фактур в адрес ООО «Колос», ООО «Деламан», ООО «ТриЛос» и оформлении товарных накладных указанные организации - грузоотправители также в качестве грузополучателя товара указывали кооператив, при этом плательщиком значился ООО «Колос», ООО «Деламан», ООО «ТриЛос» как за товар, так и за ЖД тариф.

Таким образом, приведенные обстоятельства свидетельствуют о том, что фактически товар напрямую от заводов-производителей сырья поставляется в адрес кооператива без указания станций назначения спорных поставщиков, то есть посредники ООО «Колос», ООО «Деламан», ООО «ТриЛос» не участвуют в цепочке движения сырья (муки всех видов) от производителей до конечного покупателя - ПК «Хлебокомбинат Находкинский». Анализ движения товарного потока свидетельствует о задокументированных налогоплательщиком и спорными контрагентами бестоварных поставок.

Судебная коллегия указала, что из содержания положений глав 21 и 25 НК РФ, регулирующих вычеты по НДС и налогу на прибыль по операциям, связанным с приобретением товаров (работ, услуг), следует, что такие налоговые вычеты могут быть применены налогоплательщиком только при осуществлении реальных хозяйственных операций, подтвержденных документами, оформленными в соответствии с законодательством Российской Федерации. Однако в рассматриваемом случае кооперативом осуществлен формальный подбор документов в целях правовой легализации отсутствующих в реальности правоотношений ПК «Хлебокомбинат Находкинский» с ООО «Колос», ООО «Деламан», ООО «ТриЛос».

Апелляционная коллегия признала неподтвержденным материалами дела обстоятельство проявления кооперативом должной осмотрительности при выборе контрагентов, поскольку действия самого налогоплательщика свидетельствует о его намерении получить необоснованную налоговую выгоду.

Из материалов дела судебной коллегией установлено, что в качестве экономических причин привлечения спорных контрагентов (приобретения сырья у перепродавцов) явилась отсрочка платежа, тогда как производители сырья требуют 100% предоплату, а кооператив достаточным объемом денежных средств для покупки сырья на таких условиях не располагает (протокол допроса главного бухгалтера кооператива Котовой Е.Н. от 23.10.2014 № 108).

Вместе с тем, вышеуказанные обстоятельства не соотносятся с положениями договоров поставщиков-посредников с производителями товара, которыми предусмотрена поставка сырья на условиях предоплаты.

Признавая доказанным факт создания кооперативом искусственной схемы перепродажи сырья, отсутствия реальности этих операций со спорными контрагентами и совершения их с целью увеличения расходов и налоговых вычетов, судебная коллегия указала, что заявленные им вычеты по НДС в размере 997 835 руб. не могут быть приняты в целях налогообложения, и признала соответствующим требованиям статьи 40 НК РФ расчет инспекции налоговых обязательств кооператива.

При этом апелляционный суд исходил из того, что в случае, когда налоговый орган установил непроявление налогоплательщиком необходимой степени осмотрительности при выборе контрагентов, именно на налогоплательщика в силу требований пункта 1 статьи 65 АПК РФ 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.

Апелляционный суд посчитал обоснованным исключение инспекцией из состава расходов налогоплательщика затрат, составляющих разницу между стоимостью приобретения товаров у поставщиков второго звена и стоимостью приобретения товаров у поставщиков-производителей (ЗАО КХП «Злак», ООО «СО «Топчихинский мелькомбинат», ЗАО «Алексейскзернопродукт» им. С.Н. Старовойтова) с учетом железнодорожного тарифа.

С учетом изложенного, исключение из состава расходов кооператива стоимости сырья, приобретенного у ООО «Колос», ООО «Деламан», ООО «ТриЛос» в размере 20 912 152 руб., свидетельствует о правомерном доначислении инспекцией налога на прибыль организаций в сумме 4 182 352 руб.

При изложенных обстоятельствах оспариваемое решение инспекции в части доначисления сумм НДС и налога на прибыль организаций, соответствующих пеней и штрафных санкций соответствует закону и не нарушает прав и законных интересов налогоплательщика.

При рассмотрении дела судом первой инстанции налогоплательщик просил снизить размер штрафных санкций, начисленных в соответствии со статьей 123 НК РФ, до 20 000 руб. в связи со следующими смягчающими обстоятельствами: совершение правонарушения впервые, отсутствие умысла, незначительный период просрочки уплаты налога, отсутствие задолженности на момент проведения проверки, социальная значимость предприятия.

Суды обеих инстанций, отказывая в удовлетворении заявленных требований в указанной части, указали следующее.

Учитывая ст. 112, п. 3 ст. 114 НК РФ, факт уплаты недоимки по НДФЛ не может быть принят во внимание, поскольку это свидетельствует лишь о выполнении возложенной законом обязанности по перечислению налога в бюджет. Более того, суд первой инстанции отметил, что специфика такого налога как НДФЛ заключается в том, что кооператив налогоплательщиком не является, он в силу закона обязан перечислить налог физического лица в бюджет; соответственно, не перечислив его в срок, он незаконно пользуется денежными средствами налогоплательщиков, что недопустимо.

На основании изложенного суды посчитали, что примененные к обществу санкции соответствуют характеру и последствиям совершенного правонарушения.

**Дело №А51-27954/2014**

 ООО Строительная компания "Приморье - Дальний Восток" обратилось в Арбитражный суд Приморского края с заявлением о признании недействительным решения ИФНС России по Фрунзенскому району г. Владивостока от 25.04.2014 в части доначисления НДС, соответствующих пеней и штрафа.

Решением от 08.04.2015 заявление удовлетворено частично. Признано неправомерным доначисление НДС в сумме 11 480 470, 21 руб. за 1 квартал 2011 и соответствующих пеней. В остальном в удовлетворении заявления отказано.

Постановлением Пятого арбитражного апелляционного суда от 15.07.2015 решение суда в части удовлетворения заявления общества отменено. Апелляционный суд пришел к выводу об отсутствии у суда первой инстанции правовых оснований для удовлетворения требования общества в указанной части. В остальном решение суда оставлено без изменения.

Постановлением АС ДВО от 17.11.2015 постановление Пятого арбитражного апелляционного суда от 15.07.2015 оставлено без изменения.

Основанием для доначисления НДС в оспариваемой части послужил вывод инспекции о завышении обществом налоговых вычетов по НДС по операциям с ООО "ДВ-Машстрой", ООО "БетаСтрой" и нарушением требований п.п. 3 п. 3 ст. 170 НК РФ о восстановлении сумм НДС по суммам предоплаты, перечисленным ООО "Востокстройсервис" в связи с изменением условий заключенных договоров.

По мнению инспекции, налоговые вычеты по НДС учтены обществом при исчислении НДС неправомерно, поскольку не подтверждены документально и противоречат подпункту 3 пункта 3 статьи 170 НК РФ.

Удовлетворяя требование общества о признании недействительным оспариваемого решения в части доначисления НДС за 3 квартал 2011 года в сумме 11 480 470 руб. по операциям с ООО "БетаСтрой", суд первой инстанции сослался на представленные обществом в суд счета-фактуры, товарных накладных и отражение операций в карточках счетов и книгах покупок, что, по мнению суда первой инстанции, подтверждает реальность операций с ООО "БетаСтрой".

Отменяя решение суда первой инстанции в данной части, апелляционный суд, руководствуясь положениями статей 169, 172 НК РФ, Правовыми позициями Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 30.07.2013 №57 "О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации", Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 18.12.2007 №65 "О некоторых процессуальных вопросах, возникающих при рассмотрении арбитражными судами заявлений налогоплательщиков, связанных с защитой права на возмещение налога на добавленную стоимость по операциям, облагаемым названным налогом по ставке "0" процентов, признал вывод суда первой инстанции ошибочным.

При этом суд апелляционной инстанции исходил из того, что требования общества обоснованы ссылками на доказательства, не раскрытые им в ходе осуществления мероприятий налогового контроля и досудебного разрешения спора, при отсутствии объективных препятствий к их своевременному представлению. Налогоплательщик вправе обратиться в суд только в случае соблюдения им процедуры, предусмотренной главой 21 НК РФ для реализации права на возмещение НДС, если налоговый орган не исполнил или ненадлежащим образом исполнил возложенные на него обязанности. Суд апелляционной инстанции счел, что в рамках судебного разбирательства по настоящему делу невозможно полно и объективно осуществить проверку спорных налоговых вычетов, провести встречные проверки, исследовать и оценить реальность операций по приобретению товаров в проверяемом периоде.

Кроме того, суд апелляционной инстанции указал на то, что представление обществом в процессе судебного разбирательства счета-фактуры и товарные накладные, содержат противоречивые сведения, источник их возникновения не установлен.

ООО "БетаСтрой" условий для осуществления деятельности не имеет, по юридическому адресу не находится, налоговую отчетность не представляет либо представляет с минимальными или нулевыми показателями, денежные средства, получаемые от общества, для приобретения строительных материалов не используются.

С учетом указанных обстоятельств, суд апелляционной инстанции пришел к обоснованному выводу о несоблюдении обществом досудебной процедуры реализации своего права на налоговый вычет и занижении исчисленного к уплате в 3 квартале 2011 года НДС на налоговые вычеты по операциям с ООО "БетаСтрой".

При проверке правомерности доначисления инспекцией НДС за 4 квартал 2012 года в сумме 23 047 720 руб. судом апелляционной инстанции установлено, что в нарушение требований подпункта 3 пункта 3 статьи 170 НК РФ обществом не произведено восстановление НДС в спорной сумме, ранее принятого к вычету по перечисленным ООО "Востокстройсервис" предоплатам, которые были зачтены в счет погашения договора займа от 31.12.2012. Вывод суда основан на исследовании и оценке налоговых деклараций, оборотно-сальдовой ведомости, карточек счета 62.02, движения денежных средств по расчетному счету ООО "Востокстройсервис" и обществом не опровергнут.

Суд кассационной инстанции считает выводы суда апелляционной инстанции о законности решения инспекции в оспариваемой части основанными на совокупности установленных обстоятельств, получивших надлежащую оценку в соответствии с требованиями статьи 71 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации.

**Дело №А51-30288/2014**

ООО "Инвест" обратилось в Арбитражный суд Приморского края с заявлением о признании недействительными решений ИФНС России по Фрунзенскому району г. Владивостока от 05.05.2014 N 07-12/3957, N 07-04/1424 об отказе в привлечении к налоговой ответственности и отказе в возмещении полностью налога на добавленную стоимость.

Решением от 05.02.2015, оставленным без изменения постановлением Пятого арбитражного апелляционного суда от 24.07.2015, заявление удовлетворено. Суды пришли к выводу о несоответствии оспариваемых решений налоговому законодательству.

Постановлением АС ДВО от 18.11.2015 решение от 05.02.2015, постановление Пятого арбитражного апелляционного суда от 24.07.2015 в части признания недействительным решения ИФНС России по Фрунзенскому району г. Владивостока от 05.05.2014 N 07-12/3957 о доначислении НДС в сумме 14 140 260 руб., соответствующих пеней и штрафа, отменено. Дело в отмененной части направлено на новое рассмотрение в Арбитражный суд Приморского края.

Решение от 05.02.2015, постановление Пятого арбитражного апелляционного суда от 24.07.2015 в части признания недействительным решения ИФНС России по Фрунзенскому району г. Владивостока от 05.05.2014 N 07-12/3957 о доначислении НДС в сумме 24 236 100 руб., соответствующих пеней и штрафа отменено, в удовлетворении заявления в указанной части - отказано.

Отменяя судебные акты нижестоящих инстанций, суд кассационной инстанции указал следующее.

Основанием для принятия вышеуказанных решений послужил вывод инспекции о недобросовестности действий налогоплательщика по сделкам с ООО "Караван-ДВ", создание фиктивного документооборота с целью получения необоснованной налоговой выгоды и необоснованное применение налоговых вычетов по НДС по сделке купли-продажи нежилого помещения у ООО "Тайгер Групп" (до государственной регистрации права собственности на спорное имущество), а также при отсутствии доказательств, подтверждающих исполнение сделки купли-продажи: передача помещения обществу фактически не производилась, оплата имущества не осуществлялась, расходы по его содержанию общество не несло. После заключения договора купли-продажи спорное имущество продолжало находится в распоряжении ООО "Тайгер Групп". Кроме того, на дату заключения договора купли-продажи и передачи имущества определением Фрунзенского районного суда от 07.08.2013 по делу N 2-2912/2013 приняты меры по обеспечению иска прокурора Фрунзенского района г. Владивостока в виде запрета Управлению Росреестра по Приморскому краю совершать регистрационные действия в отношении спорного имущества.

В отношении ООО "Тайгер-Групп" установлено, что общество сдает налоговую отчетность с нулевыми показателями. Доказательства, подтверждающие осуществление деятельности, отсутствуют.

Признавая правомерным применение налоговых вычетов по НДС в сумме 14 140 260 руб. по операциям с ООО "Караван-ДВ", суды исходили из того, что приобретение обществом рыбопродукции у ООО "Караван-ДВ" подтверждается счетами-фактурами, товарными накладными, книгой покупок, карточкой счета 41.01 и договором поставки. Спорная рыбопродукция поставлена на экспорт, что не оспаривается налоговым органом.

Доводы инспекции об отсутствии ООО "Караван-ДВ" по юридическому адресу, об отсутствии у общества основных средств, персонала, расходов на ведение хозяйственной деятельности, неисполнение им налоговых обязательств, отклонены судами, поскольку сами по себе не свидетельствуют о невозможности осуществления спорных хозяйственных операций. При этом суды указали на то, что в проверяемом периоде обществу было отказано в продлении договора аренды офисного помещения; поставка товара производилась непосредственно на склад Владивостокского морского рыбного порта, причал 44 в соответствии с договором поставки, заключенным между ООО "Инвест" и ООО "Караван-ДВ", и принимался ООО "Инвест" к учету на основании товарных накладных, подписанных генеральным директором "Караван-ДВ". Поскольку ООО "Караван-ДВ" является перепродавцом спорной рыбопродукции, суды указали, что для осуществления операций по перепродаже основные и оборотные средства, квалифицированный персонал не требуются. ООО "Караван-ДВ" зарегистрировано в установленном законом порядке, состоит на налоговом учете, согласно акту выездной налоговой проверки в 2012 году имело доходы от реализации продукции, в том числе поставленной ООО "Инвест".

Довод инспекции о недоказанности факта реализации ООО "Караван-ДВ" спорной рыбопродукции обществу, о поставке спорной рыбопродукции ООО "Инвест" непосредственно ее производителями, признан судами несостоятельным со ссылкой на то, что соответствующими документами, представленными инспекции, подтверждены затраты ООО "Инвест" по хранению приобретенной у ООО "Караван-ДВ" рыбопродукции, а реализация рыбопродукции через посредника не противоречит обычаям делового оборота. Спорная рыбопродукция приобретена ООО "Караван-ДВ" у ООО "Бриз", что подтверждается, по мнению судов, договором от 18.01.2013 б/н, счетами-фактурами, товарными накладными, книгой продаж. Кроме того, суды сослались на письма производителей рыбопродукции - ООО "Ничира" от 21.08.2014, от 30.10.2014 N 166 и ООО "Устькамчатрыба" от 05.08.2014 N 435, согласно которым в 2013 году реализация рыбопродукции ООО "Инвест" и ООО "КОТЭК" не производилась. Хранение рыбопродукции осуществлялось на складах ООО "Дальрыбпорт", ООО "Причал Диомид", ООО "ХладЭко", ООО "Востокрыбсервис", склад ВГУП Дирекция по строительству в ДФО.

Суды также указали на отсутствие доказательств, подтверждающих, что переданная указанными производителями ООО "Инвест" рыбопродукция по наименованию, характеристикам, объему является той рыбопродукцией, вычеты по которой заявлены в налоговой декларации по НДС за 3 квартал 2013 года.

Между тем, инспекцией при проверке установлено, что ООО "Инвест" в проверяемом периоде осуществляло операции по реализации рыбопродукции на экспорт через комиссионера ООО "КОТЭК", в отношении которых заявлена налоговая ставка по НДС 0 процентов и налоговые вычеты в сумме 14 140 260 руб. В подтверждение налоговых вычетов обществом представлены договор поставки от 06.08.2012, заключенный с ООО "Караван-ДВ", товарные накладные формы "Торг-12", счета-фактуры, регистры бухгалтерского учета, подтверждающие оказание услуг по хранению рыбопродукции, перевозке, грузовым работам, проведению экспертизы.

При проверке инспекцией установлено отсутствие у ООО "Караван-ДВ" затрат по доставке товара на склад Владивостокского морского рыбного порта, погрузке-разгрузке товара; отсутствие расходов по хранению рыбопродукции. Движение денежных средств по расчетному счету носит транзитный характер. При этом инспекцией также установлено, что производителями спорной рыбопродукции являются ООО "Устькамчатрыба" и ООО "Ничира", применяющие специальный налоговый режим - систему налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей и не являющимися плательщиками НДС.

Из анализа банковских счетов ООО "Инвест" единственным поставщиком рыбопродукции в проверяемом периоде являлось ООО "Караван-ДВ", которое, согласно данным о движении денежных средств по счету, производило оплату полученной рыбопродукции ООО "Бриз". В соответствии с пояснительной запиской ООО "Бриз" общество осуществляет оптовую торговлю непродовольственными товарами, оборудованием, стройматериалами, товарами народного потребления. Сведений по вопросу взаимоотношений с ООО "Караван-ДВ" пояснительная записка не содержит. Из движения денежных средств по счету ООО "Бриз" оплата рыбопродукции им не производилась. Движение денежных средств по расчетному счету носит транзитный характер.

Из представленных ООО "Дальрыбпорт", оказывающего ООО "Инвест" услуги по хранению рыбопродукции, документов следует, что закладка рыбопродукции в холодильные камеры осуществлялась непосредственно производителями - ООО "Ничира" и ООО "Устькамчатрыба", минуя ООО "Караван-ДВ" и ООО "Бриз", которая впоследствии на основании писем производителей, направленных в адрес хранителя, передавалась на хранение ООО "Инвест". Затем на основании писем ООО "Инвест", направленных в адрес хранителя, рыбопродукция со склада хранения отгружалась комиссионеру - ООО "КОТЭК" - для реализации на экспорт. При этом передача товара от производителей ООО "Инвест" и от ООО "Инвест" ООО "КОТЭК" осуществлялась в день отгрузки либо на следующий день; объем и ассортимент рыбопродукции, переданной ООО "Инвест" производителями соответствует объему и ассортименту, указанному в счетах - фактурах, выставленных ООО "Караван-ДВ" ООО "Инвест". Даты счетов-фактур совпадают с датами отгрузки и передачи на хранение спорной рыбопродукции. Из тальманских расписок и складских свидетельств установлено, что товар предназначен для передачи для ООО "КОТЭК" через ООО "Инвест", владельцем рыбопродукции указан ООО "Инвест".

Указанные обстоятельства послужили основанием для вывода инспекции о том, что спорная рыбопродукция поставлялась производителями непосредственно в адрес ООО "Инвест". Представленные обществом документы не подтверждают реальность взаимоотношений ООО "Инвест" с ООО "Караван-ДВ". Поскольку производители рыбопродукции не являются плательщиками НДС, ООО "Инвест-ДВ" завысило налоговые вычеты по НДС в целях получения необоснованной налоговой выгоды.

В подтверждение своих выводов инспекция ссылается на полученные от хранителей рыбопродукции - ООО "Дарыбпорт" и ОАО "Далькомхолод" - документы, согласно которым производители рыбопродукции просят передать рыбопродукцию ООО "Инвест". Оплата грузовых работ и хранение с момента передачи производилась ООО "Инвест".

Выводы судов первой и апелляционной инстанций о том, что спорная рыбопродукция после закладки ее производителями в холодильные камеры передавалась ООО "Караван-ДВ" ООО "Инвест", со ссылкой на товарные накладные, подписанные генеральным директором ООО "Караван-ДВ", письма производителей датированных 2014 годом, об отсутствии в 2013 г. прямых поставок рыбопродукции ООО "Инвест", сделаны без исследования и оценки вышеуказанных обстоятельств. Ссылаясь на непредставление инспекцией доказательств о том, что спорная рыбопродукция по наименованию, характеристикам, объему является именно той рыбопродукцией, вычеты по которой заявлены в налоговой декларации за 3 квартал 2013 года, суды не исследовали и не дали оценку доводам инспекции, что иной рыбопродукции обществу не поставлялось. Спор возник только в части подтверждения обществом поставки рыбопродукции ее производителями через ООО "Караван-ДВ".

Без исследования и оценки указанных обстоятельств в совокупности, вывод судов о доказанности факта поставки обществу спорной рыбопродукции ООО "Караван-ДВ" и соответственно правомерности заявленного вычета по НДС является преждевременным.

При таких обстоятельствах решение суда первой инстанции и постановление апелляционного суда в указанной части подлежат отмене с направлением дела в отмененной части на новое рассмотрение.

При новом рассмотрении дела суду необходимо устранить указанные нарушения и с учетом установленного определить правомерность применения спорных налоговых вычетов.

По эпизоду доначисления 24 236 100 руб. НДС по сделке купли-продажи нежилого помещения, судами установлено следующее.

Между ООО "Инвест" и ООО "Тайгер Групп" 07.08.2013 заключен договор купли-продажи нежилого помещения, расположенного по адресу: Приморский край, г. Владивосток, ул. Портовая, д. 30. Согласно договору покупатель перечисляет оплату за объект недвижимости в размере 10 процентов в течение трех месяцев со дня получения свидетельства о регистрации права собственности. Оставшуюся часть обязуется оплатить до 10.08.2014 г. Объект недвижимости передан ООО "Инвест" по акту приема-передачи от 07.08.2013 года. На основании счета-фактуры от 07.08.2013 N 1, выставленной обществу продавцом - ООО "Тайгер Групп" - на реализацию нежилого помещения, и акта приема-передачи нежилого помещения, обществом заявлен налоговый вычет в сумме 24 236 100 руб.

Признавая правомерным применение налогового вычета в сумме 24 236 100 руб., суды сослались на статьи 171, 172 НК РФ устанавливающие порядок применения налоговых вычетов по НДС, в соответствии с которым вычет применяется на основании счетов-фактур, выставленных поставщиком, первичных документов, подтверждающих факт приобретения товара, и принятие товара к учету.

Наличие документа о государственной регистрации перехода права собственности на нежилое помещение для применения вычета по НДС названными нормами не предусмотрено. Поскольку указанные условия ООО "Инвест" соблюдены, решение инспекции об отказе в принятии спорной суммы НДС неправомерно. Доказательств нереальности сделки купли-продажи спорного имущества и проявленной обществом неосмотрительности при заключения договора купли-продажи с ООО "Тайгер Групп", судами не установлено.

Между тем судами не учтено следующее.

В силу пунктов 1, 2 статьи 39 НК РФ реализацией товаров, работ, услуг организацией или индивидуальным предпринимателем признается соответственно передача на возмездной основе (в том числе обмен товарами, работами или услугами) права собственности на товары, результатов выполненных работ одним лицом для другого лица, возмездное оказание услуг одним лицом другому лицу, а в случаях, предусмотренных НК РФ, передача права собственности на товары, результатов выполненных работ одним лицом для другого лица, оказание услуг одним лицом другому лицу - на безвозмездной основе. Место и момент фактической реализации товаров, работ, услуг определяются в соответствии с частью второй НК РФ.

В соответствии с пунктом 1 части 1 статьи 146 НК РФ объектом обложения НДС признаются операции по передаче имущественных прав.

Согласно пункту 1 статьи 167 НК РФ моментом определения налоговой базы по НДС является наиболее ранняя из следующих дат: день отгрузки товаров либо день оплаты (частичной оплаты) в счет предстоящих поставок.

При этом, в силу пункта 3 статьи 167 НК РФ, в редакции действовавшей до 01.07.2014, если товар не отгружается и не транспортируется, но происходит передача права собственности на этот товар, то такая передача права собственности приравнивается к его отгрузке.

Право собственности на недвижимое имущество, переход и прекращение права собственности подлежат регистрации в Едином государственном реестре (ст. 131, п. 2 ст. 223, п. 1 ст. 551 Гражданского кодекса Российской Федерации). Таким образом, государственная регистрация является единственным доказательством перехода права собственности на недвижимое имущество.

Пунктом 3 статьи 168 НК РФ установлено, что при реализации товаров (работ, услуг), передаче имущественных прав, а также при получении сумм оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав выставляются соответствующие счета-фактуры не позднее пяти календарных дней, считая со дня отгрузки товара (выполнения работ, оказания услуг), со дня передачи имущественных прав или со дня получения сумм оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав.

С учетом названных норм, в проверяемом периоде момент определения налоговой базы по НДС при продаже недвижимого имущества определялся как дата государственной регистрации права собственности и счет-фактура подлежала выставлению в течение пяти календарных дней с даты регистрации права собственности. По настоящему делу счет-фактура, на основании которой применен спорный налоговый вычет, выставлена продавцом недвижимого имущества до фактической реализации имущества. Оплата имущества (частичная оплата) в счет предстоящей передачи ООО "Инвест" на дату выставления счета-фактуры также не производилась. Следовательно, такой счет-фактура не может служить основанием для применения налогового вычета по НДС.

При таких обстоятельствах оснований для удовлетворения заявления общества по эпизоду возмещения НДС по сделке купли-продажи нежилого помещения не имелось. В связи с чем, судебные акты в части признания недействительными оспариваемых решений инспекции об уменьшении предъявленного к возмещению из бюджета в завышенных размерах НДС за 3 квартал 2013 в сумме 24 236 100 руб. и отказе в возмещении НДС в указанной сумме отменены.

**Дело №А51-8522/2015**

ИП Ковтун Татьяна Алексеевна обратилась в арбитражный суд с заявлением о признании недействительным решения ИФНС России по Фрунзенскому району г. Владивостока от 24.12.2014 N 12/197 в части доначисления НДФЛ в размере 10 565 528 руб., в том числе 583 909 руб. налога на доходы от полученного в дар недвижимого имущества, 9 981 619 руб. налога на доходы с реализации недвижимого имущества, соответствующих сумм пеней и штрафов.

Решением от 03.09.2015 суд первой инстанции отказал предпринимателю в удовлетворении заявленного требования. На основании статьи 124 АПК РФ указал в судебном акте на изменение наименования заявителя по делу с Ковтун Татьяны Алексеевны на Скворцову Анджелину Львовну.

Постановлением Пятого арбитражного апелляционного суда от 18.11.2015 решение суда от 03.09.2015 оставлено без изменения.

Отказывая в удовлетворении заявленного предпринимателем требования о признании недействительным решения налогового органа в оспариваемой части, суд первой инстанции исходил из того, что гражданкой Ковтун Т.А. неправомерно не исчислен и не уплачен в бюджет НДФЛ за 2011-2013 годы с доходов, полученных от физических лиц в порядке дарения недвижимого имущества, а также с доходов, полученных от реализации недвижимого имущества как полученного налогоплательщиком в дар, так и приобретенного им у физических лиц по договорам купли-продажи.

Порядок расчета инспекцией сумм налога, подлежащих уплате за соответствующие налоговые периоды (2011-2013 годы), проверен судом и признан обоснованным.

Правомерность начисления соответствующих сумм пеней и штрафов установлена судом первой инстанции на основании положений статьи 75 и пункта 1 статьи 122 НК РФ.

Суд апелляционной инстанции, оставляя в силе решение суда первой инстанции в обжалуемой части, указал следующее.

В соответствии с пунктом 1 статьи 23 НК РФ налогоплательщики обязаны уплачивать законно установленные налоги и выполнять законные требования налогового органа об устранении выявленных нарушений законодательства о налогах и сборах.

Согласно пункту 1 статьи 209 НК РФ объектом налогообложения НДФЛ признается доход, полученный налогоплательщиками, в частности от источников в Российской Федерации.

В силу подпункта 5 пункта 1 статьи 208 НК РФ доходы от реализации недвижимого имущества, находящегося в Российской Федерации, признаются доходами от источников в Российской Федерации.

Пунктом 1 статьи 207 названного Кодекса определено, что налогоплательщиками НДФЛ признаются физические лица, являющиеся налоговыми резидентами Российской Федерации, а также физические лица, получающие доходы от источников, в Российской Федерации, не являющиеся налоговыми резидентами Российской Федерации.

В соответствии со статьей 210 НК РФ при определении налоговой базы учитываются все доходы налогоплательщика, полученные им как в денежной, так и в натуральной формах, или право на распоряжение которыми у него возникло, а также доходы в виде материальной выгоды, определяемой в соответствии со статьей 212 Кодекса (пункт 1).

Судебной коллегией установлено, что в проверяемом периоде гражданка Ковтун Т.А. приобретала в порядке дарения и по договорам купли-продажи у физических лиц недвижимое имущество (квартиры, комнаты квартирах) и впоследствии реализовывала указанное имущество в адрес физических лиц.

В качестве индивидуального предпринимателя указанное лицо зарегистрировано 23.10.2014, то есть обладало данным статусом на момент обращения с рассматриваемым заявлением в арбитражный суд. Смена имени предпринимателя произведена 20.02.2015.

Согласно пунктам 1 и 2 статьи 227 НК РФ исчисление и уплата НДФЛ производится физическими лицами, зарегистрированными в установленном порядке и осуществляющими предпринимательскую деятельность без образования юридического лица - по суммам доходов, полученных от осуществления такой деятельности.

Налогоплательщики (индивидуальные предприниматели) самостоятельно исчисляют суммы налога, подлежащие уплате в соответствующий бюджет, в порядке, установленном статьей 225 НК РФ.

Апелляционной коллегией установлено, что выездная налоговая проверка проводилась инспекцией в отношении Ковтун Т.А. как физического лица, но в связи с осуществлением ею предпринимательской деятельности, связанной с приобретением и последующей реализацией недвижимого имущества с целью получения прибыли.

Как обоснованно указал в обжалуемом решении суд первой инстанции со ссылкой на правовую позицию Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации, изложенную в постановлении от 18.06.2013 N 18384/12, о наличии в действиях гражданина признаков предпринимательской деятельности могут свидетельствовать, в частности, изготовление или приобретение имущества с целью последующего извлечения прибыли от его использования или реализации, хозяйственный учет операций, связанных с осуществлением сделок, взаимосвязанность всех совершенных гражданином в определенный период времени сделок.

Одновременно с этим апелляционный суд отмечает, что лицо, осуществляющее предпринимательскую деятельность, при отсутствии регистрации в качестве индивидуального предпринимателя не вправе ссылаться на то, что он не является индивидуальным предпринимателем (часть 4 статьи 23 Гражданского кодекса Российской Федерации (далее - ГК РФ).

Согласно статье 210 НК РФ для доходов, в отношении которых установлена налоговая ставка в размере 13%, налоговая база определяется как денежное выражение таких доходов, подлежащих налогообложению, уменьшенных на сумму налоговых вычетов, предусмотренных статьями 218 - 221 НК РФ.

В соответствии со статьей 116 НК РФ налоговым периодом признается календарный год.

Из материалов дела следует, что в 2011-2013 годах гражданка Ковтун Т.А. получила в дар от физических лиц на основании договоров дарения 42 объекта недвижимости, причем некоторые из указанных договоров содержали в тексте указание на стоимость передаваемого в дар имущества, в ряде договоров указания на стоимость объектов недвижимости отсутствовали.

Согласно пункту 18.1 статьи 217 НК РФ не подлежат налогообложению доходы в денежной и натуральной формах, получаемые от физических лиц в порядке дарения, за исключением случаев дарения недвижимого имущества, транспортных средств, акций, долей, паев, если иное не предусмотрено настоящим пунктом.

Доходы, полученные в порядке дарения, освобождаются от налогообложения в случае, если даритель и одаряемый являются членами семьи и (или) близкими родственниками в соответствии с Семейным кодексом Российской Федерации (супругами, родителями и детьми, в том числе усыновителями и усыновленными, дедушкой, бабушкой и внуками, полнородными и неполнородными (имеющими общих отца или мать) братьями и сестрами).

Учитывая, что членами семьи или близкими родственниками дарители недвижимого имущества гражданке Ковтун Т.А. не приходились, доходы, полученные ею в порядке дарения недвижимого имущества, подлежат обложению НДФЛ.

В соответствии с пунктом 1 статьи 572 ГК РФ договор дарения является безвозмездным, следовательно, указание стоимости передаваемой дарителем вещи в собственность одаряемому или имущественных прав не является существенным условием указанного договора.

Вместе с тем, судебной коллегией установлено, что в ряде договоров дарения сторонами определена стоимость передаваемого в дар объекта. Общая стоимость объектов недвижимости, в отношении которых в договорах указана их стоимость, составила 5 371 000 руб.

Стоимость остального недвижимого имущества, в договорах дарения которого его стоимость не указана налоговый орган определил из имеющихся в распоряжении инспекции данных об его инвентаризационной стоимости по оценке БТИ.

Довод предпринимателя о неправомерности избранной налоговым органом методики был предметом рассмотрения судом первой инстанции оценен и правомерно им отклонен.

При этом суд первой инстанции обоснованно исходил из следующего.

В соответствии с подпунктом 7 пункта 1 статьи 228 НК РФ физические лица, получающие от физических лиц, не являющихся индивидуальными предпринимателями, доходы в денежной и натуральной формах в порядке дарения, за исключением случаев, предусмотренных пунктом 18.1 статьи 217 настоящего Кодекса, когда такие доходы не подлежат налогообложению, производят исчисление и уплату НДФЛ. Налогоплательщики, указанные в пункте 1 настоящей статьи, самостоятельно исчисляют суммы налога, подлежащие уплате в соответствующий бюджет (пункт 2 указанной статьи).

В силу пункта 1 статьи 211 НК РФ при получении налогоплательщиком дохода от организаций и индивидуальных предпринимателей в натуральной форме в виде товаров (работ, услуг), иного имущества, налоговая база определяется как стоимость этих товаров (работ, услуг) иного имущества, исчисленная исходя из их цен, определяемых в порядке, аналогичном предусмотренному статьей 40 настоящего Кодекса.

Указанная норма содержит закрытый перечень лиц, в результате отношений с которыми у физического лица может возникнуть доход в натуральной форме. Этот перечень включает только организации и индивидуальных предпринимателей. Поэтому при получении дохода в натуральной форме от физического лица, не являющегося индивидуальным предпринимателем, объекта налогообложения по НДФЛ у налогоплательщика не возникает.

При таких обстоятельствах положения статьи 211 НК РФ, регулирующие особенности определения налоговой базы при получении налогоплательщиком дохода от организаций и индивидуальных предпринимателей в натуральной форме, не подлежали применению судом к спорным правоотношениям в связи с иным субъектным составом.

Вместе с тем, НК РФ не содержит методику определения конкретной цены договора дарения в целях исчисления НДФЛ.

При таких обстоятельствах согласно позиции финансового ведомства налоговая база рассчитывается налогоплательщиком исходя из существующих на дату дарения цен на такое же или аналогичное имущество. Доходом от передачи в порядке дарения недвижимости может быть признана ее инвентаризационная стоимость по оценке БТИ в соответствии с требованиями пункта 3 статьи 574 ГК РФ (письмо ФНС России от 10.01.2012 N ЕД-3-3/5@).

Изложенное соответствует позиции Верховного Суда Российской Федерации, сформулированной в Обзоре практики рассмотрения судами дел, связанных с применением главы 23 Налогового кодекса Российской Федерации, утвержденном Президиумом Верховного Суда Российской Федерации 21.10.2015, где указано на необходимость судам учитывать следующее.

Главой 23 НК РФ прямо не определено, на основании каких именно документально подтвержденных данных о стоимости имущества гражданин обязан исчислять налог в случае получения имущества в дар от другого физического лица.

В силу закрепленных в статье 3 Кодекса основных начал законодательства о налогах и сборах акты законодательства о налогах и сборах должны быть сформулированы таким образом, чтобы каждый точно знал, какие налоги, когда и в каком порядке он должен платить, а все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика (пункты 6 и 7 статьи 3 Кодекса).

Поэтому в рассматриваемой ситуации надлежит исходить из положений пункта 3 статьи 54 Кодекса, в силу которых по общему правилу физические лица исчисляют налоговую базу на основе получаемых в установленных случаях от организаций и (или) физических лиц сведений об объектах налогообложения.

К числу таких сведений об объекте налогообложения могут быть отнесены официальные данные о кадастровой стоимости объекта недвижимости, полученные из государственного кадастра недвижимости, который является систематизированным сводом сведений об учтенном в Российской Федерации недвижимом имуществе (пункт 2 статьи 1 Федерального закона от 24.07.2007 N 221-ФЗ "О государственном кадастре недвижимости").

При отсутствии в государственном кадастре недвижимости сведений о кадастровой стоимости имущества не исключается также право гражданина использовать сведения об инвентаризационной стоимости недвижимости, полученные из органов технической инвентаризации, одной из целей определения которой является налогообложение физических лиц (пункт 7 Положения о государственном учете жилищного фонда в Российской Федерации, утвержденного постановлением Правительства Российской Федерации от 13.10.1997 N 1301).

Учитывая, что в рассматриваемом случае налогоплательщиком не представлен обоснованный контррасчет налоговой базы по налогу, исчисленному с доходов от полученного в дар недвижимого имущества, а недостоверность официальных сведений о стоимости имущества, на основании которых налоговым органом произведен расчет подлежащего уплате НДФЛ по данному эпизоду, не установлена и не подтверждена, судебная коллегия считает, что оспариваемым решением инспекцией правомерно доначислен НДФЛ на вмененную Ковтун Т.А. выгоду в виде экономии на расходах по созданию (приобретению) соответствующего имущества, исходя из инвентаризационной стоимости объектов недвижимости по данным ИР "Собственность"/"Взаимодействие с органами БТИ" за 2011-2013 годы, в том числе в оспариваемой сумме 583 909 руб.

На отсутствие аргументированной позиции предпринимателя относительно правомерности произведенных инспекцией расчетов по данному оспариваемому эпизоду обоснованно указал в обжалуемом решении суд первой инстанции.

Из материалов дела следует, что в проверяемом периоде гражданка Ковтун Т.А. реализовала физическим лицам недвижимое имущество (квартиры, жилые комнаты в коммунальных квартирах на территории г. Владивостока), ранее приобретенное ею в том же налоговом периоде по договорам купли-продажи, а также полученное в дар, на общую сумму 175 224 600 руб.

Однако налоговая база по НДФЛ с доходов от продажи недвижимого имущества налогоплательщиком не исчислена, налог за 2011-2013 годы не уплачен.

Довод заявителя жалобы о том, что гражданка Ковтун Т.А. приобретала объекты недвижимости на свое имя в интересах и за счет ООО "ДальТорг-Сервис" и ООО "ОптДальТорг" в рамках выполнения поручений по агентским договорам с указанными организациями от 01.01.2011, от 01.01.2012 б/н и от 01.01.2013 б/н, в связи с чем, для Ковтун Т.А. налоговая база по НДФЛ должна формироваться исходя из размера агентского вознаграждения, согласованного сторонами вышеуказанных договоров в размере 15 000 руб. за каждый купленный объект, судебной коллегией отклоняется в силу следующего.

В соответствии со статьями 454, 549 ГК РФ по договору купли-продажи недвижимого имущества (договору продажи недвижимости) продавец обязуется передать в собственность покупателя земельный участок, здание, сооружение, квартиру или другое недвижимое имущество, а покупатель - принять и оплатить это имущество.

Исходя из положений пункта 2 статьи 8, пункта 1 статьи 131, пункта 2 статьи 223, пункта 1 статьи 551 ГК РФ, переход права собственности на недвижимость по договору купли-продажи недвижимости к покупателю подлежит государственной регистрации, и право собственности у приобретателя возникает с момента такой регистрации.

В силу положений пункта 1 статьи 2 Федерального закона N 122 - ФЗ от 21.07.1997 "О государственной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним" государственная регистрация прав на недвижимое имущество и сделок с ним - юридический акт признания и подтверждения государством возникновения, ограничения (обременения), перехода или прекращения прав на недвижимое имущество в соответствии с Гражданским кодексом Российской Федерации.

Государственная регистрация является единственным доказательством существования зарегистрированного права.

Судебной коллегией установлено, материалами дела подтверждается и сторонами не оспаривается, что регистрация права собственности на приобретенное недвижимое имущество производилась Ковтун Т.А. в качестве собственника указанного имущества, последующая его реализация также осуществлялась налогоплательщиком от своего имени.

Доказательств последующей передачи приобретенного недвижимого имущества в собственность лиц, для которых оно приобреталось, по утверждению Ковтун Т.А., не представлено.

По смыслу статьи 54 НК РФ налоговые последствия влекут не сами гражданско-правовые сделки, а совершаемые в их исполнение финансово-хозяйственные операции, отражаемые в бухгалтерском учете. При этом налогообложению подвергается финансовый результат, формируемый по итогам налогового (отчетного) периода на основе данных регистров бухгалтерского учета, в том числе совокупности совершенных в этом периоде названных операций. Данная правовая позиция нашла отражение в пункт 9 Информационного письма Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 17.11.2011 N 148 "Обзор практики разрешения арбитражными судами дел, связанных с применением отдельных положений главы 30 Налогового кодекса Российской Федерации".

Действительно, в соответствии с пунктом 1 статьи 156 НК РФ налогоплательщики при осуществлении предпринимательской деятельности в интересах другого лица на основе договоров поручения, договоров комиссии либо агентских договоров определяют налоговую базу как сумму дохода, полученную ими в виде вознаграждений (любых иных доходов) при исполнении любого из указанных договоров.

Однако в рассматриваемом случае не представлены доказательства не только выполнения агентом (Ковтун Т.А.) поручений принципалов (ООО "ДальТорг-Сервис" и ООО "ОптДальТорг"), в их интересах, но и фактического исполнения условий агентских договоров, связанных с исполнением поручений по заданию и за счет заказчиков (принципалов).

Более того, как обоснованно указал в обжалуемом решении суд первой инстанции со ссылкой на правовую позицию Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации, изложенную в постановлении от 08.11.2011 N 15726/10, в соответствии со статьями 130, 131, пунктом 2 статьи 223 ГК РФ статьей 4 Закона N 122-ФЗ, право собственности на недвижимое имущество переходит с момента его государственной регистрации, то доходы от продажи недвижимости признаются для целей налогообложения прибыли на дату перехода прав собственности на объект, то есть на дату государственной регистрации права собственности поскольку момент перехода прав собственности в силу императивной нормы ГК РФ связан с моментом государственной регистрации перехода права собственности на реализуемые объекты недвижимости.

На основании изложенного судебная коллегия считает правильным вывод суда первой инстанции о том, что инспекцией в ходе проверки правомерно установлен факт совершения Ковтун Т.А. налогового правонарушения, выразившегося в неисчислении налоговой базы по НДФЛ по реализованным объектам недвижимости, а также неуплате налога с доходов, полученных от продажи недвижимого имущества, за 2011-2013 годы.

Апелляционной коллегией также установлено, что при расчете размера налоговой обязанности налогоплательщика по НДФЛ за спорный период инспекцией на основании подпункта 1 пункта 1, подпункта 1 пункта 2 статьи 220 НК РФ предоставлены налогоплательщику налоговые вычеты в суммах, полученных в каждом налоговом периоде (2011-2013 годы) от продажи квартир, комнат, долей в указанном имуществе, находившихся в собственности Ковтун Т.А. менее трех лет, но не превышающих в целом 1 000 000 руб., а именно по 1 000 000 руб. за каждый спорный налоговый период.

В силу подпункта 2 пункта 2 статьи 220 НК РФ вместо получения имущественного налогового вычета в соответствии с подпунктом 1 настоящего пункта налогоплательщик вправе уменьшить сумму своих облагаемых налогом доходов на сумму фактически произведенных им и документально подтвержденных расходов, связанных с приобретением этого имущества.

На основании приведенных законоположений налоговый орган, установив, что в проверяемом периоде с целью последующей реализации Ковтун Т.А. приобрела 86 объектов недвижимости на общую сумму 59 522 219 руб., учел в составе расходов, связанных с получением доходов при продаже квартир, комнат или долей в них, расходы по их приобретению.

Также в рассматриваемом случае в качестве расходов на приобретение недвижимого имущества в дар инспекцией учтена сумма НДФЛ, исчисленная с договоров дарения за 2011-2013 годы без учета объектов недвижимости, по которым в соответствии с подпунктом 1 пункта 1 статьи 220 НК РФ применен вычет.

При этом сумма равная 8 142 000 руб. по договорам, в рамках исполнения которых бесспорно не установлено получение предпринимателем суммы дохода, исключена из налогооблагаемой базы решением управления от 01.04.2015 N 13-10/07546.

Довод заявителя жалобы о необходимости учета в составе расходов затрат по ремонту недвижимого имущества в сумме 115 206 363 руб. отклоняется апелляционным судом.

В обоснование своей позиции в данной части налогоплательщиком представлены товарные чеки на приобретение строительных материалов у ООО "Сервис-Сити" на указанную выше сумму.

При этом агентскими договорами, на которые ссылается предприниматель в обоснование своих доводов, проведение ремонтных работ и приобретение строительных материалов не предусмотрено.

Как установлено инспекцией в ходе мероприятий налогового контроля, денежные средства в заявленных налогоплательщиком объемах на расчетные счета ООО "Сервис-Сити" не поступали.

Руководитель общества отрицает наличие как договорных, так и фактических отношений купли-продажи строительных материалов с гражданкой Ковтун Т.А. (пояснения от 23.12.2014 N б/н). Выдача товарных чеков Ковтун Т.А. директором ООО "Сервис-Сити" не подтверждена.

Кроме того, представленные товарные чеки не содержат таких реквизитов как номер документа, ИНН продавца, сведения о должностном лице, выдавшем документ (должность, ФИО), как то предусмотрено пунктом 2.1 статьи 2 Федерального закона от 22.05.2003 N 54-ФЗ "О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт", в том числе для организаций и индивидуальных предпринимателей, являющиеся налогоплательщиками единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности, при осуществлении видов предпринимательской деятельности, установленных пунктом 2 статьи 346.26 Налогового кодекса Российской Федерации, которые могут осуществлять наличные денежные расчеты и (или) расчеты с использованием платежных карт без применения контрольно-кассовой техники при условии выдачи по требованию покупателя (клиента) документа (товарного чека, квитанции или другого документа, подтверждающего прием денежных средств за соответствующий товар (работу, услугу).

Платежные документы, которыми подтверждается произведенная налогоплательщиком оплата за строительные материалы на основании имеющихся товарных чеков, не представлены.

При изложенных обстоятельствах суды пришли к выводу об отсутствии у налогового органа оснований для принятия вышеуказанных документов в качестве надлежащих и достаточных доказательств и предоставления налогоплательщику соответствующего имущественного вычета.

Учитывая вышеизложенное, суды признали правомерным оспариваемое решение инспекции в части доначисления Ковтун Т.А. НДФЛ в сумме 10 565 528 руб., начисления соответствующих сумм пеней и штрафа за неуплату налога.

**Дело №А51-17924/2014**

Производственный кооператив "Массис" обратился в Арбитражный суд Приморского края с заявлением к ИФНС России по г. Находке Приморского края о признании недействительным решения от 27.03.2014 №07/21 о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения в части доначисления НДС за 2011 год в размере 13 252 752 руб., завышения убытков при расчете налога на прибыль организаций за 2011 год в размере 16 007 818 руб., привлечения к ответственности по пункту 1 статьи 122 НК РФ за неуплату НДС в размере 2 656 633 руб., начисления пеней по НДС в размере 2 920 946,05 руб.

Решением Арбитражного суда Приморского края от 06.10.2014, оставленным без изменения постановлением Пятого арбитражного апелляционного суда от 29.01.2015, заявление кооператива удовлетворено: решение инспекции в обжалуемой части признано недействительным.

Постановлением Арбитражного суда Дальневосточного округа от 29.04.2015 по настоящему делу вышеуказанные судебные акты отменены, дело направлено на новое рассмотрение в Арбитражный суд Приморского края для установления имеющих значение для разрешения спора обстоятельств посредством исследования и оценки представленных сторонами доказательств в их совокупности и взаимосвязи.

На новом рассмотрении объем заявленных требований уточнен кооперативом в порядке статьи 49 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации (далее - АПК РФ) в части сумм пеней, начисленных в связи с неуплатой в бюджет спорной суммы НДС. Сумма оспариваемых доначислений в части пеней составила 3 190 582,09 руб.

Решением от 18.09.2015 суд первой инстанции отказал ПК "Массис" в удовлетворении заявленного требования в полном объеме. Постановлением Пятого арбитражного апелляционного суда от 30.11.2015 решение суда от 18.09.2015 оставлено без изменения.

Из материалов дела судебной коллегией установлено следующее.

Основаниями для доначисления НДС в сумме 13 252 752 руб., исчисления пеней и штрафа, уменьшения убытков по налогу на прибыль организаций на сумму 16 077 818 руб., явился вывод налогового органа о фиктивности договорных отношений между налогоплательщиком и контрагентами ООО «ПримСтрой», ООО «Синтерос», ООО «Вега».

Инспекция поставила под сомнение реальность хозяйственных взаимоотношений налогоплательщика с указанными юридическими лицами по выполнению подрядных работ и поставке товара, поскольку установила: недостоверность сведений в представленных налогоплательщиком документах; отсутствие у контрагентов необходимых ресурсов для достижения результатов экономической деятельности; отсутствие в бюджете сформированного источника для возмещения обществу НДС; отрицание руководителями организаций - поставщиков своей причастности к хозяйственной деятельности контрагентов и подписанию первичных документов, подтверждающих спорные операции по выполнению работ и поставке товара.

В ходе выездной налоговой проверки инспекцией установлено, что в 2010 году между ООО "РН-Аэро" (заказчик) и ООО "Корпорация Инжтрансстрой" (подрядчик) заключен договор подряда от 12.11.2010 на выполнение комплекса работ на объекте "Топливозаправочный комплекс в аэропорту Кневичи г. Владивостока".

ПК "Массис" (Субподрядчик), в свою очередь, в проверяемом периоде осуществлял деятельность по выполнению общестроительных работ по договору, заключенному с ООО "Корпорация Инжтрансстрой" (Генподрядчик) от 11.01.2011 на выполнение комплекса работ на объекте "Топливно-заправочный комплекс в аэропорту Кневичи г. Владивосток".

Из условий данного договора следует, что субподрядчик по заданию генподрядчика обязуется выполнить комплекс работ на указанном объекте в соответствии с графиками производства, условиями договора и дополнительными соглашениями к нему, а генподрядчик обязуется принять и оплатить результат выполненных работ (подпункт 1.1 пункта 1 Договора). Календарные сроки выполнения работ: начало работ - с даты подписания договора, окончание - июль 2011 года (подпункт 4.1 пункта 4 Договора). Изменение срока и договорной стоимости работ уточняются сторонами в дополнительном соглашении (подпункт 4.4 пункта 4 Договора).

В соответствии с пунктом 1.2 Договора субподрядчик обязуется выполнить работы на указанном объекте как собственными силами, так силами привлеченных субподрядах организаций в соответствии с утвержденной проектно-сметной документацией.

Пунктом 5 указанного Договора оговорена обязанность субподрядчика для выполнения работ, указанных в дополнительных соглашениях, закупать и доставлять все материалы и оборудование в соответствии со спецификацией поставки, утвержденной генподрядчиком.

Судебной коллегией установлено, что в соответствии с условиями данного Договора и в связи с отсутствием собственных производственных мощностей и штата квалифицированных сотрудников ПК "Массис" привлекались субподрядные организации ООО "Тина" (договор субподряда от 11.01.2011 б/н) и ООО "ПримСтрой" (договор субподряда от 03.12.2010 б/н).

Для выполнения соответствующих работ налогоплательщик в проверяемом периоде приобретал строительные материалы у ООО "Вега" и ООО "Синтерос", поставку строительного материала также осуществлял Генподрядчик по вышеуказанному договору.

Вместе с тем, из содержания подпунктов 16.1 и 16.2 пункта 16 Договора следует, что перечень всех привлеченных субподрядных организаций, являющихся непосредственными производителями работ, согласовывается генподрядчиком.

При этом согласно приложению N 1 "Перечень подрядных организаций участвовавших в строительстве объекта "Топливозаправочный комплекс в аэропорту Кневичи г. Владивостока" к Акту приемки законченного строительства объекта N 1 от 29.03.2012 (по форме N КС-11) ООО "ПримСтрой" отсутствует в списке организаций учувствовавших в строительстве данного объект.

Указанное подтверждается полученным в ходе дополнительных мероприятий налогового контроля ответом от 03.04.2014, в котором ООО "РН-Аэро" указало, что субподрядная организация - ООО "ПримСтрой" с заказчиком ООО "РН-Аэро" не согласовывалась.

Признавая правомерной критическую оценку судом первой инстанции представленного налогоплательщиком в материалы дела приложения N 8 (без даты) к договору субподряда от 11.01.2011 в котором, генеральный подрядчик (ООО "Корпорация Инжтрансстрой") выразил согласие на выполнение работ субподрядчиками, в том числе ООО "ПримСтрой", судебная коллегия исходит из следующего.

Согласно разъяснениям, приведенным в пункте 78 Постановления Пленума ВАС РФ N 57 от 30.07.2013 "О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса российской Федерации" из положений статей 88, 89, 100, 101, 139 НК РФ следует, что право налогового органа осуществлять сбор доказательств, равно как и право налогоплательщика знакомиться с этими доказательствами, представлять возражения против выводов налогового органа и подтверждающие такие возражения доказательства, предоставляются им на всех стадиях осуществления налогового контроля вплоть до вынесения вышестоящим налоговым органом решения по жалобе налогоплательщика на решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решение об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения. В связи с этим судам необходимо исходить из того, что по общему правилу сбор и раскрытие доказательств осуществляется как налоговым органом, так и налогоплательщиком на стадии осуществления мероприятий налогового контроля и в ходе досудебного разрешения налогового спора.

При этом в суд допускается представление только дополнительных доказательств в обоснование заявленных требований и возражений.

Принимая во внимание особую правовую природу НДС, являющегося косвенным налогом, правомерность вычетов по которому неразрывно связана с добросовестностью налогоплательщика в отношениях с контрагентами, судебная коллегия считает применимыми к настоящему спору положения Постановления Пленума ВАС РФ от 18.12.2007 N 65 "О некоторых процессуальных вопросах, возникающих при рассмотрении арбитражными судами заявлений налогоплательщиков, связанных с защитой права на возмещение налога на добавленную стоимость по операциям, облагаемым названным налогом по ставке 0 процентов".

Согласно пункту 2 данного Постановления и в силу части 1 статьи 4 АПК РФ налогоплательщик может обратиться в суд только в случае нарушения его права на вычет НДС, то есть когда надлежащее соблюдение им регламентированной главой 21 НК РФ процедуры не обеспечило реализации данного права в административном (внесудебном) порядке по причине неисполнения или ненадлежащего исполнения налоговым органом возложенных на него законом обязанностей.

Административная (внесудебная) процедура не может считаться соблюденной налогоплательщиком, если им не выполнено требование налогового органа о представлении документов, подтверждающих правомерность применения налоговых вычетов.

В исключительных случаях суд может признать такую процедуру соблюденной, если установит, что правомерно истребованные у налогоплательщика налоговым органом документы представлены налогоплательщиком непосредственно в суд по уважительным причинам (например, по причине изъятия у налогоплательщика соответствующих документов полномочным государственным органом или должностным лицом).

В соответствии с пунктом 3 указанного Постановления в случае выявления факта несоблюдения налогоплательщиком упомянутой в пункте 2 Постановления процедуры (в том числе признания неуважительными причин непредставления налогоплательщиком необходимых документов в налоговый орган) при рассмотрении его заявления о признании незаконным решения налогового органа об отказе в возмещении НДС, суд отказывает в удовлетворении такого заявления, имея в виду, что законность подобного решения оценивается судом исходя из обстоятельств, существовавших на момент принятия налоговым органом оспариваемого решения.

Принимая во внимание, что указанное приложение не было представлено ни в ходе проведения проверки, ни в ходе рассмотрения апелляционной жалобы, и у налогового органа фактически отсутствовала возможность дать оценку указанному доказательству во взаимосвязи с иными доказательствами по настоящему делу, а уважительных причин невозможности представления указанного документа в инспекцию при проведении проверки налогоплательщик не представил, апелляционная коллегия пришла к выводу о нарушении кооперативом порядка раскрытия доказательств, риск наступления последствий несовершения им соответствующих действий несет само указанное лицо.

Кроме того, из материалов дела следует, что договор субподряда от 03.12.2010 заключен ПК "Массис" с ООО "ПримСтрой" ранее заключения договора субподряда от 11.01.2011 между генеральным подрядчиком - ООО "Корпорация Инжтрансстрой" и подрядчиком - ПК "Массис", во исполнение которого ПК "Массис" привлекло ООО "ПримСтрой".

Убедительных доводов, обосновывающих указанное обстоятельство, налогоплательщиком не приведено ни при проведении проверки, ни при рассмотрении дела судами первой и апелляционной инстанций.

Также в ходе рассмотрения дела установлено, что ООО "ПримСтрой" по месту государственной регистрации не находилось, последняя отчетность представлена за 2011 год с минимальными показателями. В проверяемом периоде ООО "ПримСтрой" не имело имущества, основных средств, транспортных средств, работников, а также не осуществляло платежи на цели обеспечения ведения финансово-хозяйственной деятельности.

Также из материалов дела следует, что с 15.10.2010 по 21.05.2012 руководителем ООО "ПримСтрой" был Вакуленко А.В (массовый руководитель (учредитель).

Из протокола допроса Вакуленко А.В. от 11.07.2012 следует, что к финансово-хозяйственной деятельности зарегистрированных им фирм он отношения не имеет. Никакие документы от имени руководителя ООО "ПримСтрой" не подписывал, о местонахождении общества и его деятельности информацией не обладает.

Учитывая, что положения статьи 90 НК РФ не содержат запретов и ограничений на проведение допросов свидетелей вне рамок налоговых проверок, сам по себе факт допроса свидетеля до назначения выездной проверки и использование результатов этого допроса в качестве доказательства совершенного налогоплательщиком правонарушения не могут являться основаниями для исключения протокола из числа доказательств, как не относящегося к налоговой проверке.

При таких обстоятельствах довод кооператива о недопустимости протокола допроса Вакуленко А.В. в качестве доказательства по настоящему делу подлежит отклонению как основанный на неверном толковании норм права.

Кроме того, свидетель в соответствии со статьей 90 НК РФ был предупрежден об ответственности, предусмотренной статьей 128 НК РФ за дачу ложных показаний либо отказ или уклонение от дачи показаний.

Показания Вакуленко А.В. подтверждены результатами почерковедческой экспертизы. Из заключения эксперта от 19.11.2013 следует, что подписи от имени Вакуленко А.В., изображения которых расположены в электрофотокопиях на договоре субподряда, счетах-фактурах, актах о приемке выполненных работ и других первичных документах выполнены не самим Вакуленко А.В., а иным лицом (лицами).

Довод налогоплательщика о том, что Вакуленко А.В. участвовал в деятельности ООО "ПримСтрой" со ссылками на письменные ответы организаций-контрагентов общества "ПримСтрой", судами отклонен, в связи с тем, что указанные документы не имеют отношения к взаимоотношениям с ПК "Массис".

Судебной коллегией установлено и материалами дела подтверждается, что для подтверждения фактического осуществления ООО "ПримСтрой" строительных работ ПК "Массис" ни в ходе проверки, ни при рассмотрении дела судом не представил унифицированные формы первичной учетной документации, предусмотренные Постановлением Госкомстата РФ от 11.11.1999 N 100 "Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету работ в капитальном строительстве и ремонтно-строительных работ" по формам КС-6, КС-6а, КС-11.

Однако указанные документы представлены только в отношении аналогичных строительных работ, произведенных субподрядчиком ООО "Тина", имеющим и производственные мощности, необходимые для осуществления строительных работ, и специалистов соответствующей квалификации.

Так, акты освидетельствования скрытых работ и акты на соответствие техдокументации, представленные ПК "Массис" для подтверждения исполнения строительных работ обществом "ПримСтрой", содержат подпись главного инженера Бадулина Г.В., который является сотрудником ООО "Тина", что подтверждается справкой о доходах физического лица по форме 2-НДФЛ за 2011 год.

Указание ПК "Массис" на то, что Бадулин Г.В. оказывал определенные услуги кооперативу по совместительству, а именно: подписывал отдельные технические документы, правового значения в данном случае не имеет, так как доказательства того, что в функции работников ООО "Тина" входило оказание услуг от имени ООО "ПримСтрой" в рамках договора 03.12.2010, в материалах дела отсутствуют.

Из материалов дела следует, что при проведении дополнительных мероприятий налогового контроля налоговым органом проведен опрос Тарасенко П.А., который исходя из содержания заявления для получения свидетельства о допуске к работам, которые оказывают влияние на безопасность объектов капитального строительства, поданного ООО "ПримСтрой" в Некоммерческое партнерство "Содействие развитию стройкомплекса Дальнего Востока", является работником ООО "ПримСтрой".

Однако, согласно пояснениям Тарасенко П.А., зафиксированных в протоколе от 21.03.2014, он работает начальником технического отдела в ООО "СвязьИнком". Работником ООО "ПримСтрой" никогда не являлся, работы по строительству Топливозаправочного комплекса в аэропорту Кневичи г. Владивостока не осуществлял, с руководителем ООО "ПримСтрой" Вакуленко А.В. не знаком, свои персональные данные никому не давал, организации за вознаграждения на свое имя не регистрировал. Данные о дипломе, а также персональные данные могли быть использованы при трудоустройстве в различных организациях. Документы от имени ООО "ПримСтрой" не подписывал.

При изложенных обстоятельствах суды указали, что в Свидетельстве о допуске к работам в капитальном строительстве ООО "ПримСтрой" содержатся недостоверные сведения.

Из содержания оспариваемого решения инспекции следует, что налоговым органом за 1 квартал 2011 года не были приняты расходы по налогу на прибыль организаций, включенные ПК "Массис" в налогооблагаемую базу для исчисления налога на прибыль, по контрагенту ООО "ПримСтрой" в сумме 16 034 745,76 руб., из них 4 099 738 руб. - затраты на приобретение дизельного топлива, 11 935 0007,76 руб. - субподрядные работы.

Согласно актам приемки выполненных работ ООО "ПримСтрой" выполнило следующие виды работ на объекте Расходный склад ГСМ: резервуар противопожарного запаса воды 252, освещение территории (временные здания и сооружения), станция очистки производственно-дождевых вод 471, парк резервуарный, станция насосная противопожарная, пункт налива в топливозаправщик 057, освещение территории (временные здания и сооружения). Всего работ на сумму 18 921 000 руб., в т.ч. НДС - 2 886 254,24 руб.

Вместе с тем, 12.11.2010 между ООО "РН-Аэро" (заказчик) и ООО "Корпорация Инжтрансстрой" (подрядчик) заключен договор подряда на выполнение комплекса работ на объекте "Топливозаправочный комплекс в аэропорту Кневичи г. Владивостока". Согласно Акту разграничений объемов работ, выполняемых работ на строительстве объекта "Топливозаправочный комплекс аэропорта г. Владивосток" от 25.11.2010, утвержденным ООО "РН-Аэро" и согласованном с ООО "РН-Строй", в связи с назначением в качестве Генподрядной организации по строительству объекта ТЗК аэропорта г. Владивосток ООО "Корпорация Инжтрансстрой", определены подобъекты и виды работ, выполняемых ООО "РН-Строй", в том числе на расходном складе ГСМ, а именно: земляные работы по вертикальной планировке площадки, снятие растительного и минерального слоя. (Согласно исполнительной документации); парк резервуаров: разработка грунта для устройства котлована, вывозка грунта, засыпка котлована непучинистым грунтом, забивка свайных полей резервуаров, обрубка свай; бокс ремонтный на 2 поста, титул 668: разработка грунта для устройства котлована, вывозка грунта, устройство оснований ж/б фундаментов, изготовление арматурных каркасов, установка анкерных болтов; станция насосно-фильтрационная, титул 422: разработка грунта для устройства котлованов, вывозка излишнего грунта, устройство щебеночного основания, бетонная подготовка, устройство ж/б фундаментов, гидроизоляция фундаментов, обратная засыпка котлована непучинистым грунтом; блок управления, титул 339: разработка грунта для устройства котлована, вывозка излишнего грунта, бетонная подготовка, изготовление арматурных каркасов; пункт контроля качества, титул 338: выемка грунта для устройства котлована, вывозка излишнего грунта, бетонная подготовка, устройство арматурных каркасов; подстанция трансформаторная, титул 303: разработка грунта в котловане, вывозка излишнего грунта, бетонная подготовка, устройство ж/б фундаментов и стоек из металлических труб, гидроизоляция фундаментов, обратная засыпка непучинистым грунтом с послойной трамбовкой (в неполном объеме); корпус служебно-бытовой с лабораторией и КПП, титул 676: разработка грунта в котловане, (при разработке грунта допущен перебор выемки до 90 см ниже проектных отметок. Требуется выполнение мероприятий по укреплению дна котлована), вывозка излишнего грунта, изготовление каркасов из арматуры и анкерных узлов в полном объеме; склад тарного хранения, титул 149: разработка грунта в котловане, вывозка излишнего грунта, устройство бетонной подготовки, устройство каркасов арматуры, устройство оснований (первой ступени) фундаментов; станция очистки производственно-дождевых сточных вод, титул 471: разработка грунта в котловане, вывозка разработанного грунта, неполная засыпка котлована песком (96 м3 из 311 м3); водопровод хозяйственно-питьевой, титул 861: разработка грунта в траншее под укладку футляров, укладка футляров, обратная засыпка траншеи под футляр; стоянка открытая для спецтехники, титул 651: отсыпка площадки скальным грунтом.

По результатам сопоставления перечня работ, обозначенных в актах о приемке выполненных работ ООО "ПримСтрой", и данных указанного акта разграничений объемов работ установлено, что работы ООО "ПримСтрой" на Расходном складе ГСМ, отраженные в актах о приемке выполненных работ 2, 3, 4, 7, согласно акту разграничений работ от 25.11.2010, определены как виды работ, выполняемых ООО "РН-Строй".

Изучив акт о приемке выполненных работ б/н от 31.03.2011 "освещение территории (временные здания и сооружения) на сумму 7 260 118,74 руб., согласно которому использовано материалов на сумму 12 091 руб., судебная коллегия установила, что в конечной итоговой строке "сумма расходов по материалам" отсутствует, но отраженна сумма расходов дизельного топлива в сумме 4 099 738 руб.

При этом сумма расходов по дизельному топливу в сумме 4 099 738 руб. в табличной форме учета затрат при расчете общей стоимости по акту не участвовала, и в акте не содержится.

В соответствии с Указаниями по применению и заполнению форм по учету работ в капитальном строительстве и ремонтно-строительных работ, утвержденными постановлением Госкомстата России от 11.11.1999 N 100, для приемки выполненных подрядных строительно-монтажных работ производственного, жилищного, гражданского и других назначений применяется акт о приемке выполненных работ (форма N КС-2). Акт составляется на основании данных Журнала учета выполненных работ (форма N КС-6а) в необходимом количестве экземпляров. Акт подписывается уполномоченными представителями сторон, имеющими право подписи (производителя работ и заказчика (генподрядчика). На основании данных акта о приемке выполненных работ заполняется справка о стоимости выполненных работ и затрат (форма N КС-3).

В акте о приемке выполненных работ указывается номер по порядку и позиция из локальных смет, наименование работ, номер единичной расценки, единица измерения (штук, кв. м, пог. м и т.д.), количество выполненных работ в отчетном периоде в единицах измерения, пена за единицу измерения, стоимость строительно-монтажных работ, предусмотренная локальными сметами.

В соответствии с Порядком применения унифицированных форм первичной учетной документации, утвержденным постановлением Госкомстата России от 24.03.1999 N 20, в унифицированные формы первичной учетной документации (кроме форм по учету кассовых операций), утвержденные Госкомстатом России, организация при необходимости может вносить дополнительные реквизиты. При этом все реквизиты утвержденных Госкомстатом России унифицированных форм первичной учетной документации остаются без изменения (включая код, номер формы, наименование документа). Удаление отдельных реквизитов из унифицированных форм не допускается.

Однако в указанном акте отсутствуют графы связанные с обоснованием затрат по расходу дизельного топлива на сумму 4 099 738 руб., наименованием работ связанных с расходом топлива, отсутствует номер единичной расценки, единицы измерения работ, количество выполненных работ, цена за единицу, стоимость.

При таких обстоятельствах суды пришли к выводу о том, что отсутствие обязательных к заполнению реквизитов не позволяет установить существо, объем, стоимость, единицу измерения, а также другие характеристики выполненных строительно-монтажных работ, что не соответствует порядку заполнения унифицированных форм.

Как следует из материалов дела, инспекцией у ПК "Массис" были истребованы: журнал учета выполненных работ по форме КС-6а; общий журнал работ по форме КС-6; акт приемки законченного строительством объекта по форме КС-11, которые не представлены кооперативом.

Согласно журналу учета выполненных работ N 10 на сумму 7 260 119 руб. представленного ПК "Массис" для ООО "Корпорация Инжтрансстрой" по форме КС-6а, на основании которого составляется акт о приемке выполненных работ по форме КС-2 установлено, что стоимость объекта "Временные здания и сооружения. Временное освещение площадки" состоят из: итоговой стоимости материалов, механизмов и фонда оплаты труда в сумме 1 564 801 руб.; накладных расходов в сумме 130 732 руб.; плановых расходов в сумме 96 776 руб. Итого по смете 1 792 309 руб. без НДС. Иные расходы отсутствуют.

Однако в строке "Всего" проставлена сумма затрат 7 260 118,74 руб. т.е. на 5 467 809.74 руб. выше чем, всего затрат по смете.

В журнале КС-6а N 10 отсутствуют расходы по дизельному топливу в сумме 4 099 738 руб. отраженные ООО "ПримСтрой" в акте выполненных работ от 31.01.2011. на сумму 7 260 118.74 руб.

Таким образом, вывод инспекции о том, что ПК "Массис" не подтверждены расходы по дизельному топливу в сумме 4 099 738 руб., является обоснованным.

Доказательств обратного кооперативом не представлено.

Из материалов дела также следует, что основным субподрядчиком при выполнении работ в 2011 году на объекте "ТЗК в аэропорту Кневичи в г. Владивостоке" являлось ООО "Тина".

Вместе с тем, кооперативом при заключении договоров субподряда не определен и не обозначен в спорных договорах конкретный объем работ, подлежащий выполнению каждым контрагентом (ООО "Тина" и ООО "ПримСтрой").

Доказательств наличия такого разграничения в материалы дела не представлено.

При этом сведения, содержащиеся в актах выполненных работ, свидетельствуют о том, что ООО "Тина" и ООО "ПримСтрой" в 1 квартале 2011 года выполняли работы на строительном комплексе "Расходный склад ГСМ".

Из содержания актов выполненных работ в марте 2011 ООО "Тина" и ООО "ПримСтрой" следует, что работы (автомат одно-, двух-, трехполюсный, устанавливаемый на конструкции на стене или колонне, на ток, А, до 400) выполненные указанными контрагентами на объекте "Топливозаправочный комплекс аэропорта г. Владивосток", Расходный склад ГСМ, Временные здания и сооружения. Временное освещение площадки, идентичны.

Более того, согласно представленному договору аренды от 01.01.2011 дизель-генератора SDS 220 DS ООО "Тина" передает его ПК "Массис".

Вместе с тем, согласно актам работ, в 1 квартале 2011 года ООО "Тина" и ООО "ПримСтрой" используют в работе один и тот же генератор SDS 220 DS.

Таким образом, налогоплательщик не подтвердил обоснованность понесенных расходов по контрагенту ООО "ПримСтрой" в размере 16 007 818 руб. при расчете налога на прибыль организаций за 1 квартал 2011 года.

Из материалов дела следует, что в рамках исполнения договора субподряда от 11.01.2011 на выполнение работ на объекте "Топливозаправочный комплекс в аэропорту Кневичи г. Владивосток" ПК "Массис" были приобретены строительные материалы у ООО "Вега" на сумму 8 089 036,61 руб., в том числе НДС в сумме 1 233 921,02 руб., у ООО "Синтерос" на сумму 64 525 392,72 руб. в том числе НДС в сумме 9 842 856,88 руб.

В отношении указанных контрагентов инспекцией установлены следующие обстоятельства, характеризующие их как "проблемных" поставщиков.

Так, ООО "Вега" с 02.07.2010 по 27.06.2012 состояло на налоговом учете в ИФНС России по г. Находка Приморского края, основной вид деятельности - организация отдыха и развлечений. Впоследствии организация была переименована в ООО "МеЛена".

ООО "Синтерос" с 08.11.2007 по 25.05.2012 состояло на налоговом учете в ИФНС России по Первомайскому району г. Владивостока, основной вид деятельности - оптовая торговля пищевыми продуктами. Впоследствии организация была переименована в ООО "Никос".

В период осуществления хозяйственных операций с ПК "Массис" указанные организации не имели имущества, основных, транспортных средств, среднесписочная численность работников составляла один человек, отчетность представлялась с нулевыми и минимальными показателями, платежи на цели обеспечения ведения финансово-хозяйственной деятельности (аренда помещений, имущества, коммунальные услуги, заработная плата и т.д.) а также на приобретение строительного материала в объемах и ассортименте, реализованных ПК "Массис" не осуществлялись.

Из материалов дела следует, что в период с 02.08.2010 по 28.06.2012 руководителем и учредителем ООО "Вега" являлся Волнянский Д.А., который в ходе допроса (протокол допроса от 01.06.2012) показал, что создал ООО "Вега" для осуществления деятельности лотерейных клубов, фактически указанная деятельность велась им в г. Фокино в течение 1 - 2 месяцев, до 2011 года. В 2011 году общество было продано за 10 000 руб., при этом документы, связанные с продажей не подписывал, то есть номинально оставался руководителем и учредителем ООО "Вега", изменения в учредительные документы не вносил. Доверенности действовать от своего имени, разрешение на изготовление клише никому не давал. Счета-фактуры не подписывал.

Из заключения эксперта от 21.11.2013 следует, что подписи от имени Волнянского Д.А., изображения которых расположены в электрографических копиях счетов-фактур и товарных накладных выполнены не самим Волнянским Д.А., а другим лицом.

Из сведений, содержащихся в ЕГРЮЛ, следует, что руководителем и учредителем ООО "Синтерос" в период с 19.04.2010 по 21.05.2012 являлась Кайгородова Е.В. (массовый руководитель и учредитель, на имя которой зарегистрировано еще 11 организаций).

Согласно заключению эксперта от 20.03.2014 подписи от имени Кайгородовой Е.В., изображения которых имеются копии договора купли-продажи от 17.12.2010, счетах-фактурах, товарных накладных, выполнены не самой Кайгородовой Е.В., а другим лицом (лицами).

Учитывая изложенное, принимая во внимание формальное представление налогоплательщиком документов, предусмотренных налоговым законодательством в обоснование заявленных вычетов, при том, что указанные документы содержат недостоверные сведения, так как подписаны неустановленными лицами, судебная коллегия признала правомерным вывод суда первой инстанции о том, что подписание счетов-фактур от имени ООО "Вега" и ООО "Синтерос" неустановленными лицами согласно пункту 2 статьи 169 НК РФ является самостоятельным основанием для отказа в принятии налоговых вычетов по НДС.

Из материалов дела следует, что кооператив был ознакомлен с постановлениями о назначении почерковедческой экспертизы в отношении принадлежности подписей руководителей ООО "ПримСтрой", ООО "Вега", ООО "Синтерос", также ему были разъяснены права, предусмотренные пунктом 7 статьи 95 НК РФ, каких-либо замечаний, заявлений при этом от заявителя не поступало.

В постановлении о назначении экспертизы указано, что проведение экспертизы поручено Государственному учреждению Приморской лаборатории судебной экспертизы, определен перечень вопросов, поставленных перед экспертом, а также представленные в распоряжение эксперта документы. Инспекция поручила проведение экспертизы государственному экспертному учреждению, которое самостоятельно назначает своего сотрудника для ее проведения.

Таким образом, кооператив имел возможность установить фамилию эксперта. При этом в силу абзаца 1 пункта 7 статьи 95 НК РФ налогоплательщик обладает правом заявить отвод эксперту, как при назначении экспертизы, так и при ее производстве.

Заинтересованное лицо, будучи осведомленным о проведении экспертизы в конкретном экспертном учреждении, вправе заявить о своем присутствии при проведении исследований, выяснить фамилию эксперта и при необходимости заявить ему отвод.

На основании изложенного, суд указал, что отсутствие в постановлении инспекции о назначении экспертизы фамилии работника экспертной организации в рассматриваемом случае является формальным нарушением, которое не лишило налогоплательщика реализовать права, установленные пунктом 7 статьи 95 НК РФ.

Согласно пункту 9 постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 4 апреля 2014 года N 23 "О некоторых вопросах практики применения арбитражными судами законодательства об экспертизе" (далее - Постановление N 23), которым признано утратившим силу Постановление N 66, объектами экспертизы могут быть вещественные доказательства, документы, предметы, образцы для сравнительного исследования, пробы, материалы дела, по которому производиться судебная экспертиза. Если объектом исследования является не сам документ, а содержащиеся в нем сведения, в распоряжение эксперта в силу положений части 6 статьи 71 и части 8 статьи 75 АПК РФ могут быть предоставлены надлежаще заверенные копии соответствующих документов после того, как они были приобщены к материалам дела.

Таким образом, возможность проведения экспертизы по копиям документов предусмотрена названными положениями Постановления N 23.

При этом пунктом 10 Постановления N 66 также не запрещалось проводить экспертизу по копиям надлежащим образом заверенного документа.

Содержание представленных заключений, являющихся письменными доказательствами по делу, согласуется с иными представленными налоговым органом документами. Таким образом, каких-либо оснований полагать, что заключения по результатам экспертиз содержат неправильные по существу выводы и не считать данные заключения надлежащими доказательствами, полученными в ходе выездной налоговой проверки, у суда апелляционной инстанции не имелось.

При этом общество ни в ходе судебного разбирательства в суде первой инстанции, ни при рассмотрении апелляционной жалобы не представило в порядке статьи 65 АПК РФ доказательств, опровергающих выводы эксперта и позицию налогового органа, как и не обращалось в суд первой инстанции с заявлением о фальсификации представленных инспекцией доказательств в порядке, предусмотренном статьей 161 АПК РФ.

Между тем, правами предоставленным пунктом 9 статьи 95 НК РФ налогоплательщик не воспользовался.

Суды исходили из того, что заключая сделки со спорными контрагентами, общество должно было иметь в виду, что гражданско-правовая сделка влечет для него и налоговые последствия. Избрав в качестве партнеров указанные организации, вступая с ними в правоотношения, налогоплательщик был свободен в выборе и поэтому должен был проявить такую степень заботливости и осмотрительности, которая позволит ему рассчитывать на надлежащее поведение контрагентов в сфере налоговых правоотношений, с учетом косвенного характера НДС.

При этом осторожность и осмотрительность не может заключаться только в формальной проверке наличия государственной регистрации юридического лица и истребовании учредительных документов, поскольку указанная информация не позволяет установить деловую репутацию контрагента.

Факт регистрации спорных контрагентов в качестве юридических лиц не подтверждает факт реального осуществления спорных хозяйственных операций между обществом и спорными контрагентами.

Согласно Постановлению N 53 проявление должной осмотрительности и осторожности при выборе контрагента предполагает не только проверку его правоспособности, то есть установление юридического статуса, возникновение которого обусловлено государственной регистрацией юридического лица, но и личности лица, выступающего от имени юридического лица, а также соответствующих полномочий на совершение юридически значимых действий, подтвержденных удостоверением личности, решением общего собрания или доверенностью.

В данном случае, как следует из материалов дела, вступая во взаимоотношения со спорными контрагентами, общество не приняло мер по проверке личностей руководителей организаций, тем самым не проявило осторожность и осмотрительность при выборе контрагентов, не установило наличие возможностей у контрагентов выполнить работы, оказать услуги, осуществить поставки.

Из результатов встречных проверок, проведенных налоговым органом в рамках статьи 93.1 НК РФ, следует, что основная часть контрагентов документы по взаимоотношениям с ООО "ПримСтрой" не представила, часть контрагентов ликвидированы как недействующие юридические лица, часть содержит недостоверные сведения о должностных лицах организаций.

Так, в рамках истребования документов (информации) ЗАО "Росдорснабжение" представлены договор подряда от 21.06.2011, заключенный с ООО "ПримСтрой", платежные поручения и счета-фактуры, датированные 2011 годом, и ООО "Стройэталон-М" представлены договор субподряда от 25.05.2011, счет от 25.05.2011, в которых имелись подписи руководителя ООО "ПримСтрой" Вишнякова В.М.. Вместе с тем, согласно выписке из ЕГРЮЛ, в период с 15.10.2010 по 21.05.2012 руководителем ООО "ПримСтрой" являлся Вакуленко А.В. Помимо прочего, согласно сведениям, содержащимся в информационных ресурсах инспекции, Вишняков В.М. умер в 2010 году.

Кроме того, представление документов свидетельствующих о наличии взаимоотношений между ООО "ПримСтрой" и другими контрагентами, в частности: ООО "Рекламная группа Платина", ООО "Босфор-В", ООО "Пасифик Трейд и Сервис", НУЗ "Отделенческая больница РЖД", не подтверждает реальность хозяйственных операций между ООО "ПримСтрой" и ПК "Массис".

Оценив в совокупности установленные в ходе судебного разбирательства обстоятельства, подтвержденные материалами дела, суд апелляционной инстанции приходит к выводу о том, что ПК "Массис" при предъявлении к вычету НДС и отнесении на расходы затрат по сделкам с ООО "ПримСтрой", ООО "Вега" и ООО "Синтерос" действовало в целях получения необоснованной налоговой выгоды, не проявив должной осмотрительности, характерной для добросовестного участника налоговых отношений, в связи с чем заявленные им вычеты по НДС в общей сумме размере 13 252 752 руб. и расходы в сумме 16 007 818 руб. не могут быть приняты в целях налогообложения.

При изложенных обстоятельствах оспариваемое решение инспекции в части доначисления сумм НДС и выводов о завышении убытков при расчете налога на прибыль организаций соответствует закону и не нарушает прав и законных интересов налогоплательщика.