

**АРБИТРАЖНЫЙ СУД СЕВЕРО-ЗАПАДНОГО ОКРУГА**

ул. Якубовича, д.4, Санкт-Петербург, 190000

<http://fasszo.arbitr.ru>**ПОСТАНОВЛЕНИЕ**

08 июня 2023 года

Дело № А21-3094/2022

Арбитражный суд Северо-Западного округа в составе председательствующего Соколовой С.В., судей Луцаева С.В., Савицкой И.Г., при участии от Управления Федеральной налоговой службы по Калининградской области Яковлевой И.К. (доверенность от 01.02.2023 № 33-07/06869), Наталич Н.В. (доверенность от 31.08.2022 № 33-07/21432), от общества с ограниченной ответственностью «Западная магистраль» Шишко И.В. (доверенность от 30.03.2023 б/№),

рассмотрев 06.06.2023 в открытом судебном заседании кассационную жалобу общества с ограниченной ответственностью «Западная магистраль» на постановление Тринадцатого арбитражного апелляционного суда от 03.03.2023 по делу № А21-3094/2022,

у с т а н о в и л:

Общество с ограниченной ответственностью «Западная магистраль», адрес: 236022, Калининград, ул. Генерал-лейтенанта Озерова, д. 17Б, офисы 10 – 13, ОГРН 1143926004848, ИНН 3906316591 (далее – Общество), обратилось в Арбитражный суд Калининградской области с заявлением о признании недействительным решения Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 9 по городу Калининграду, адрес: 236006, Калининград, Дачная ул., д. 6, ОГРН 1043905000017, ИНН 3906110008 (далее – Инспекция), от 27.10.2021 № 184 об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Определением Арбитражного суда Калининградской области от 06.10.2022 в порядке статьи 48 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации (далее – АПК РФ) произведена замена Инспекции на ее правопреемника – Управление ФНС России по Калининградской области, адрес: 236017, Калининград, Каштанова аллея, д. 28, ОГРН 1043902500069, ИНН 3905012784 (далее – Управление).

Решением суда первой инстанции от 26.12.2022 заявление Общества удовлетворено, решение Инспекции признано недействительным.

Постановлением от 03.03.2023 решение от 26.12.2022 отменено, в удовлетворении заявленных Обществом требований отказано.

В кассационной жалобе Общество, ссылаясь на нарушение апелляционным судом норм материального и процессуального права, несоответствие его выводов фактическим обстоятельствам дела, просит отменить постановление от 03.03.2023, оставить в силе решение от 26.12.2022.

По мнению подателя кассационной жалобы, суд апелляционной инстанции не установил обстоятельств, свидетельствующих о неправомерном уменьшении Обществом налоговой обязанности по налогу на добавленную

стоимость (далее – НДС); факт выполнения работ опровергает вывод апелляционного суда об отсутствии реальных хозяйственных операций Общества с обществами с ограниченной ответственностью (далее – ООО) «Спектр39», «Западная компания», строительная компания (далее – СК) «Крепость» (далее при совместном упоминании – спорные контрагенты); суд первой инстанции правомерно отметил неподтвержденность выполнения силами Общества работ по договорам с заказчиками; Инспекция не доказала факта возврата Обществу денежных средств, перечислявшихся спорными контрагентами, согласованности действий Общества и спорных контрагентов, направленных на получение необоснованной налоговой выгоды, подконтрольности спорных контрагентов налогоплательщику.

В отзыве на кассационную жалобу Управление просит оставить ее без удовлетворения, постановление от 03.03.2023 – без изменения.

В судебном заседании представитель Общества поддержал доводы, изложенные в кассационной жалобе, представители Управления возражали против ее удовлетворения.

Законность обжалуемого судебного акта проверена в кассационном порядке.

Как следует из материалов дела, по результатам проведенной в отношении Общества выездной налоговой проверки по вопросам правильности исчисления, полноты и своевременности уплаты (перечисления) НДС за период с 01.01.2017 по 31.12.2017 Инспекция 27.10.2021 составила акт № 6397 и с учетом возражений налогоплательщика 27.10.2021 вынесла решение № 184 об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Указанным решением Обществу доначислено 6 169 645 руб. НДС, начислено 3 447 874 руб. 19 коп. пеней, отказано в привлечении Общества к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Решением Управления от 26.01.2022 № 06-11/01826@ апелляционная жалоба Общества на решение Инспекции оставлена без удовлетворения.

Не согласившись с решением Инспекции, Общество оспорило его в судебном порядке.

Суд первой инстанции признал недействительным решение Инспекции.

Апелляционный суд отменил решение суда первой инстанции, отказал в удовлетворении заявленных Обществом требований.

Кассационная инстанция, изучив материалы дела и доводы кассационной жалобы, проверив правильность применения апелляционным судом норм материального и процессуального права, соответствие его выводов фактическим обстоятельствам дела, не нашла оснований для отмены обжалуемого судебного акта и удовлетворения кассационной жалобы.

В оспариваемом решении Инспекции приведен вывод о неправомерном – в нарушение пункта 1 статьи 54.1, статьи 169, пункта 2 статьи 171, пункта 1 статьи 172 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ) – предъявлении Обществом к вычету 6 169 645 руб. НДС по сделкам аутсорсинга с ООО «Спектр39», ООО СК «Крепость», по сделке на оказание услуг по предоставлению, управлению, технической эксплуатации строительной и иной специальной техники с ООО «Западная компания» в связи с неподтверждением факта оказания спорными контрагентами Обществу услуг.

Из решения Инспекции следует и судом установлено, что Общество неправомерно предъявило к вычету 883 786 руб. НДС за III квартал 2017 года по счетам-фактурам, выставленным ООО «Спектр39», 1 969 474 руб. и 3 316 385 руб. НДС за IV квартал 2017 года по счетам-фактурам, выставленным

соответственно ООО «Западная компания», ООО СК «Крепость».

Как установили Инспекция и суды двух инстанций, в проверенном периоде Общество выполняло строительные-монтажные работы по договорам с заказчиками: ООО «Флотснаб» (капитальный ремонт газопроводов), муниципальным казенным учреждением «Городское дорожное строительство и ремонт» городского округа «Город Калининград» (ремонт проезда по ул. Согласия в Калининграде), ассоциацией «Некоммерческое партнерство «Федерация баскетбола Калининградской области» (строительство площадки под эстакадным мостом в Калининграде), акционерным обществом (далее – АО) «ВАД» (строительство эстакады «Восточная» от ул. Молодой Гвардии до Муромской ул. в Калининграде), открытым акционерным обществом (далее – ОАО) «Калининградгазификация» (прокладка газопроводов в пос. Заостровье, пос. Малиновка; по ул. Емельянова и ул. Ломоносова в Калининграде), ООО «Потребительский кооператив по газификации «ЦБЗ-ГАЗ» (газификация садоводческих некоммерческих товариществ (далее – СНТ) «ЦБЗ-1», «Заря», прокладка газопроводов по Ялтинской ул., ул. Баженова в Калининграде), СНТ «Весна», «Космос», «Дружба-2», «Мирное» (газификация территорий СНТ).

Согласно представленным налогоплательщиком документам для исполнения обязательств перед перечисленными заказчиками Общество заключило с ООО «Спектр39», ООО СК «Крепость» договоры аутсорсинга от 01.07.2017 № 07/17, от 01.11.2017 № 111117 соответственно на предоставление персонала для выполнения комплекса строительных работ на объектах, с ООО «Западная компания» договор от 01.12.2017 № 3к011217 на оказание услуг с использованием спецтехники.

В подтверждение правомерности предъявления к вычету сумм НДС по сделкам со спорными контрагентами в ходе налоговой проверки Общество представило Инспекции договоры с имеющимися приложениями к ним, счета-фактуры, акты, отчеты об объемах оказанных услуг.

В оспариваемом решении Инспекции содержится вывод о неправомерном (в отсутствие реальных хозяйственных операций) применении Обществом в проверенном периоде налоговых вычетов по НДС по сделкам со спорными контрагентами, о создании Обществом и указанными контрагентами формального документооборота с целью получения необоснованной налоговой выгоды.

Порядок предоставления налоговых вычетов по НДС установлен статьями 171 – 172 НК РФ.

Согласно пунктам 1 и 2 статьи 171 НК РФ налогоплательщик имеет право уменьшить общую сумму налога, исчисленную в соответствии со статьей 166 НК РФ, на установленные статьей 171 НК РФ налоговые вычеты; вычетам подлежат суммы налога, предъявленные налогоплательщику при приобретении товаров (работ, услуг), имущественных прав на территории Российской Федерации, в отношении товаров (работ, услуг), имущественных прав, приобретаемых для перепродажи либо для осуществления операций, признаваемых объектами налогообложения в соответствии с главой 21 Налогового кодекса Российской Федерации, за исключением товаров, предусмотренных пунктом 2 статьи 170 НК РФ.

В соответствии с пунктом 1 статьи 172 НК РФ вычетам подлежат, если иное не установлено названной статьей, суммы налога, предъявленные при приобретении товаров (работ, услуг), имущественных прав на территории Российской Федерации, после принятия на учет указанных товаров (работ, услуг), имущественных прав и при наличии соответствующих первичных документов.

В силу пункта 1 статьи 169 НК РФ счет-фактура является документом, служащим основанием для принятия предъявленных сумм налога к вычету, в связи с чем в пунктах 5 – 6 названной статьи установлены требования к его оформлению, соблюдение которых в силу пункта 2 этой же статьи обязательно для применения налоговых вычетов.

Поскольку применение налоговых вычетов по НДС направлено на уменьшение налоговых обязательств налогоплательщика, то правомерность предъявления вычетов по НДС, включения соответствующих затрат в расходы подлежит доказыванию именно налогоплательщиком путем представления документов, предусмотренных статьями 169, 171, 172 НК РФ.

При этом в налоговых спорах суды, оценивая обоснованность заявленных вычетов по НДС, должны исходить не из формального представления налогоплательщиком всех необходимых документов, а устанавливать реальность финансово-хозяйственных отношений налогоплательщика и его контрагента и их действительное экономическое содержание.

При рассмотрении дела суд апелляционной инстанции принял во внимание совокупность установленных в ходе проверки обстоятельств, подтвержденных представленными Инспекцией доказательствами и свидетельствующих о неправомерном предъявлении Обществом к вычету в общей сложности 6 169 645 руб. НДС по хозяйственным операциям со спорными контрагентами.

Инспекция и апелляционный суд установили, что спорные контрагенты были созданы незадолго до заключения договоров с Обществом. Так, ООО «Спектр39» зарегистрировано в качестве юридического лица 27.06.2017, то есть за 4 дня до оформления договора с Обществом, ООО СК «Крепость» – 12.10.2017, то есть за 20 дней до заключения договора с Обществом, ООО «Западная компания» – 24.11.2017, то есть за 7 дней до заключения договора с Обществом.

В договоре аутсорсинга с ООО «Спектр39» указаны реквизиты расчетного счета данного контрагента, который открыт 13.07.2017, тогда как договор датирован 01.07.2017.

Инспекция установила, что по договорам аутсорсинга Общество перечислило ООО «Спектр39», ООО СК «Крепость» незначительные суммы (800 000 руб. и 1 100 000 руб. соответственно), кредиторская задолженность Общества перед данными контрагентами в размере соответственно 4 993 679 руб. и 20 640 750 руб. в бухгалтерской отчетности налогоплательщика не отражена.

Общество не перечисляло ООО «Западная компания» денежных средств по договору от 01.12.2017 № 3к011217, кредиторская задолженность перед данным контрагентом в размере 12 911 000 руб. в бухгалтерском учете налогоплательщика не отражена.

Инспекция и суд апелляционной инстанции установили непредставление Обществом каких-либо документов (актов взаимозачетов, соглашений об уступке прав требования и др.), подтверждающих оплату налогоплательщиком услуг по договорам со спорными контрагентами; отсутствие у спорных контрагентов основных и транспортных средств, трудовых ресурсов, исчисление ими налогов к уплате в бюджет в минимальных размерах (при этом доля налоговых вычетов, предъявленных перечисленными контрагентами в проверенных Инспекцией периодах, составила более 99% от исчисленных к уплате в бюджет сумм НДС).

На основании информации, полученной от Управления по вопросам миграции Управления Министерства внутренних дел Российской Федерации по

Калининградской области, Инспекция установила, что спорные контрагенты не привлекали иностранных граждан для выполнения работ на каких-либо объектах.

На основании анализа движения денежных средств на расчетных счетах спорных контрагентов Инспекция установила перечисление ими денежных средств физическим лицам на основании гражданско-правовых договоров, субподрядным организациям, имеющим материальные и трудовые ресурсы для выполнения работ и оказания услуг, организациям за аренду транспортных средств и спецтехники.

Допрошенные Инспекцией начальники проектно-конструкторского бюро и отдела капитального строительства ОАО «Калининградгазификация» Булай Антон Викторович, Горшенев Сергей Дмитриевич, руководитель ассоциации «Некоммерческое партнерство «Федерация баскетбола Калининградской области» Мельников Андрей Сергеевич, председатель СНТ «Мирное» Краснослободцева Светлана Ивановна показали, что работы на объектах выполняло только Общество.

Инспекция установила отсутствие сведений о спорных контрагентах в представленных заказчиками Общества актах выполненных работ формы № КС-2, справках о стоимости выполненных работ и затрат формы № КС-3, общих журналах работ, актах освидетельствования скрытых работ, актах о приемке законченных строительством объектов; в перечисленных документах указано только Общество.

По требованию Инспекции от 11.06.2021 № 6981 Общество не представило документов об оплате к договорам со спорными контрагентами, актов приема-передачи спецтехники, списков сотрудников ООО «Спектр39», ООО СК «Крепость», которые были привлечены к выполнению работ, сведений об объектах, при производстве работ на которых использовалась арендованная у ООО «Западная компания» техника.

На основании сведений из выписок о движении денежных средств на счетах Общества, открытых в АО «Райффайзен банк», Банк ВТБ (публичное акционерное общество), Инспекция установила транзитное движение денежных средств, перечисленных Обществом на счета ООО «Спектр39», ООО СК «Крепость». Поступившие на счета ООО «Спектр39», ООО СК «Крепость» от Общества денежные средства через счета ООО «Генстрой», ООО «РСС», ООО «РТК» были перечислены на счета физических лиц – Шут Елены Александровны, Пономаревой (Цыбиной) Екатерины Денисовны и впоследствии обналичены. Кроме того, перечисленные Обществом на счет ООО СК «Крепость» 442 000 руб. были обналичены со счета данной организации.

Инспекция, проанализировав также движение денежных средств на счетах спорных контрагентов, установила их обналичивание через счета физических лиц.

На основании сведений из первоначальных деклараций по НДС за III, IV кварталы 2017 года, поданных спорными контрагентами, Инспекция установила, что данные контрагенты предъявляли к вычету суммы НДС по хозяйственным операциям с организациями, имеющими признаки «технических» компаний (ООО СК «Стройтрест», ООО Торговая компания «КЛД39», ООО «Восходстрой», ООО «Лилита»), которые, как установила Инспекция, в налоговых декларациях за соответствующие налоговые периоды не отразили реализацию товаров, работ, услуг спорным контрагентам. Впоследствии спорные контрагенты представили уточненные налоговые декларации по НДС за названные периоды с нулевыми показателями.

По требованиям Инспекции ООО «Спектр39», ООО СК «Крепость» не представили списков сотрудников, привлекавшихся к оказанию услуг/выполнению работ по договорам аутсорсинга, ООО «Западная компания» не представило списков техники, передававшейся по договору от 01.12.2017 № 3к011217, актов приема-передачи такой техники, заявок Общества на предоставление спецтехники.

Инспекция установила ненахождение спорных контрагентов по юридическим адресам (акты обследования от 20.11.2018 № 20/11/4, от 14.03.2018 № 2.10/140, от 19.03.2018 № 19/03/2).

Допрошенный в ходе налоговой проверки руководитель ООО «Спектр39» Федоров Андрей Александрович (протокол допроса от 05.12.2017 б/№) подтвердил факт руководства организацией, однако не смог сообщить сведения о поставщиках, заказчиках ООО «Спектр39».

Являвшийся в проверенном периоде руководителем ООО СК «Крепость» Носенко Константин Дмитриевич на допросе, проведенном Межрайонной инспекцией ФНС России № 10 по Калининградской области (протокол допроса от 14.04.2021 № 151), показал, что зарегистрировал данную организацию за вознаграждение, документов от ее имени (договоров, счетов-фактур, актов, товарных накладных) не подписывал, руководитель Общества ему не знаком.

Допрошенный Межрайонной инспекцией ФНС России № 2 по Калининградской области руководитель ООО «Западная компания» Королев Владимир Юрьевич (протокол допроса от 20.04.2018 № 2.6/6) показал, что данную организацию он зарегистрировал за вознаграждение, счетов-фактур, товарных накладных, актов выполненных работ, налоговых деклараций от имени ООО «Западная компания» не подписывал.

Согласно пункту 1 статьи 54.1 НК РФ не допускается уменьшение налогоплательщиком налоговой базы и (или) суммы подлежащего уплате налога в результате искажения сведений о фактах хозяйственной жизни (совокупности таких фактов), об объектах налогообложения, подлежащих отражению в налоговом и (или) бухгалтерском учете либо налоговой отчетности налогоплательщика.

Инспекцией в ходе проверки собраны и представлены в материалы дела доказательства в подтверждение умышленного искажения должностными лицами Общества подлежащих отражению в бухгалтерском и налоговом учете фактов хозяйственной жизни заявителя с целью получения налоговой выгоды путем создания формального документооборота со спорными контрагентами.

Вывод Инспекции и суда апелляционной инстанции о нереальности хозяйственных операций Общества со спорными контрагентами сделан на основании совокупности установленных Инспекцией в ходе проверки обстоятельств и имеющихся в материалах дела доказательств.

Вопреки позиции Общества, в нарушение положений статьи 65 АПК РФ в ходе судебного разбирательства оно не опровергло представленных Инспекцией доказательств, подтверждающих отсутствие у спорных контрагентов объективных условий и реальной возможности для оказания услуг, а также не доказало действительного исполнения ими обязательств по договорам.

Недоказанность, как указывает Общество, взаимозависимости Общества и спорных контрагентов, их подконтрольности налогоплательщику не опровергает вывода Инспекции о нереальности хозяйственных операций Общества со спорными контрагентами при наличии в материалах дела совокупности иных доказательств, свидетельствующих о создании ими формального документооборота.

Суд апелляционной инстанции, повторно рассмотрев дело, пришел к обоснованным выводам о доказанности Инспекцией создания Обществом и спорными контрагентами формального документооборота с целью получения необоснованной налоговой выгоды, об отсутствии у Общества права на предъявление к вычету сумм НДС по хозяйственным операциям со спорными контрагентами.

Ссылка Общества на неопровержение Инспекцией факта выполнения работ по договорам с заказчиками подлежит отклонению. Налоговые вычеты по НДС могут применяться только в связи с несением расходов по конкретной сделке. Для принятия таких вычетов подтверждения лишь факта выполнения работ/оказания услуг недостаточно, так как в силу положений статей 169 и 171 НК РФ налогоплательщиком должны быть представлены надлежащим образом оформленные первичные документы по сделке с конкретным контрагентом, а также доказательства, подтверждающие реальное исполнение такой сделки.

Общество не вправе применять налоговые вычеты, заявленные по спорным операциям, поскольку обязательства не исполнены надлежащими лицами, налогоплательщиком не раскрыты сведения и не представлены подтверждающие их документы о действительных поставщиках (подрядчиках, исполнителях) и о параметрах совершенных с ними операций.

Довод Общества о невозможности выполнить работы по договорам с заказчиками только своими силами подлежит отклонению, поскольку в его обоснование Общество не раскрыло сведений и не представило подтверждающих их документов о фактических подрядчиках – исполнителях работ и параметрах совершенных с ними операций.

Вопреки доводу кассационной жалобы, налоговый орган не обязан доказывать, какими лицами фактически были выполнены работы, оказаны услуги, поскольку именно Общество должно подтвердить реальность хозяйственных операций с конкретными контрагентами, по взаимоотношениям с которым заявлена налоговая выгода.

Оценив представленные сторонами в материалы дела доказательства по правилам статьи 71 АПК РФ, суд апелляционной инстанции установил совокупность обстоятельств, подтверждающих наличие у налогоплательщика умысла, направленного на неуплату налогов и на получение необоснованной налоговой выгоды. Судом установлено, что представленные налогоплательщиком первичные документы содержат недостоверные сведения, не подтверждают реальности хозяйственных операций, Общество создало искусственный документооборот в целях получения необоснованной налоговой выгоды.

С учетом изложенных обстоятельств суд апелляционной инстанции правомерно отказал в удовлетворении требования Общества о признании недействительным решения Инспекции.

Всем доводам кассационной жалобы судом апелляционной инстанции дана полная и объективная оценка на основании имеющихся в материалах дела доказательств, в связи с чем у суда кассационной инстанции отсутствуют основания для иной оценки.

Сама по себе переоценка доказательств и допущение на ее основе иных выводов относительно того, какие обстоятельства следует считать установленными, не входят в компетенцию суда кассационной инстанции в силу статьи 286 АПК РФ (пункт 32 постановления Пленума Верховного Суда Российской Федерации от 30.06.2020 № 13 «О применении Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации при рассмотрении дел в арбитражном суде кассационной инстанции»).

Кассационная инстанция не усмотрела нарушения судом апелляционной инстанции норм материального и процессуального права при рассмотрении спора, в связи с чем оснований для отмены обжалуемого судебного акта и удовлетворения кассационной жалобы не имеется.

Руководствуясь статьей 286, пунктом 1 части 1 статьи 287 и статьей 289 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, Арбитражный суд Северо-Западного округа

постановил:

постановление Тринадцатого арбитражного апелляционного суда от 03.03.2023 по делу № А21-3094/2022 оставить без изменения, а кассационную жалобу общества с ограниченной ответственностью «Западная магистраль» – без удовлетворения.

Председательствующий

С.В. Соколова

Судьи

С.В. Луцаев

И.Г. Савицкая