



ВОСЬМОЙ АРБИТРАЖНЫЙ АПЕЛЛЯЦИОННЫЙ СУД

644024, г. Омск, ул. 10 лет Октября, д.42, канцелярия (3812)37-26-06, факс:37-26-22, www.8aas.arbitr.ru, info@8aas.arbitr.ru

ПОСТАНОВЛЕНИЕ

город Омск
10 июня 2019 года

Дело № А81-8477/2018

Резолютивная часть постановления объявлена 03 июня 2019 года.

Постановление изготовлено в полном объеме 10 июня 2019 года.

Восьмой арбитражный апелляционный суд в составе:

председательствующего судьи Лотова А.Н.,

судей Ивановой Н.Е., Шиндлер Н.А.,

при ведении протокола судебного заседания: секретарем Плехановой Е.В.,

рассмотрев в открытом судебном заседании апелляционную жалобу (регистрационный номер 08АП-3481/2019) общества с ограниченной ответственностью Фирма «Макс» на решение Арбитражного суда Ямало-Ненецкого автономного округа от 31.01.2019 по делу № А81-8477/2018 (судья Кустов А.В.), принятое по заявлению общества с ограниченной ответственностью Фирма «Макс» (ИНН 8904009361, ОГРН 1028900625995) к Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам по Ямало-Ненецкому автономному округу (ИНН 8901016272, ОГРН 1048900005880) об оспаривании решения от 30.03.2018 № 08-18/6 о привлечении лица к ответственности за налоговое правонарушение в части,

при участии в судебном заседании представителей:

от общества с ограниченной ответственностью Фирма «Макс» – Фомичев Д.Ю. по доверенности от 26.02.2019 сроком действия 1 год, Исаенко В.Д. по доверенности от 26.02.2019 сроком действия 1 год, Еременко О.А. по доверенности от 29.04.2019 сроком действия 6 месяцев;

от Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам по Ямало-Ненецкому автономному округу – Сальм Д.И. по доверенности от 14.05.2019 № 16 сроком действия по 31.12.2019, Назарова Е.П. по доверенности от 24.05.2019 № 27 сроком действия по 31.12.2019, Евдакимова Н.А. по доверенности от 14.05.2019 № 9 сроком действия по 31.12.2019, Марникова Н.Е. по

доверенности от 14.05.2019 № 1 сроком действия по 31.12.2019; Андрианов А.Г. по доверенности от 16.05.2019 № 24 сроком действия по 31.12.2019,

установил:

общество с ограниченной ответственностью Фирма «Макс» (далее – ООО Фирма «Макс», общество, налогоплательщик, заявитель) обратилось в Арбитражный суд Ямало-Ненецкого автономного округа с заявлением к Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам по Ямало-Ненецкому автономному округу (далее – Инспекция, налоговый орган, заинтересованное лицо) об оспаривании решения от 30.03.2018 № 08-18/6 о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения в части доначисления НДС, налога на прибыль, акцизов на автомобильный бензин и дизельное топливо, соответствующих пеней, а также привлечения в ответственности по пункту 1 статьи 126 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ).

Решением Арбитражного суда Ямало-Ненецкого автономного округа от 31.01.2019 по делу № А81-8477/2018 в удовлетворении заявления отказано.

Возражая против принятого по делу решения, ООО Фирма «Макс» в апелляционной жалобе просит его отменить и вынести по делу новый судебный акт.

В обоснование жалобы ее податель указывает на недопустимость положенных в основу решения по делу доказательств, полученных в результате оперативно-розыскной деятельности (ОРД), поскольку таковые получены не в соответствии с положениями Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации (далее – АПК РФ). Кроме того, учтенные судом первой инстанции результаты бухгалтерской экспертизы не соответствуют нормативным требованиям к осуществлению такого исследования. Указывая на отсутствие реального характера поставки товаров, Инспекция, по мнению заявителя, не исключила соответствующую сумму доходов общества от реализации «несуществующего» товара. По мнению налогоплательщика, не доказано и производство ООО Фирма «Макс» подакцизного товара. Не установлен, по мнению заявителя, химический состав реализованной в спорный период обществом продукции. Заявитель отмечает, что заинтересованным лицом не опровергнут реальный характер поставки товара по сделкам с ООО «Промснаб», при этом с данной организацией ООО Фирма «Макс» в состоянии взаимозависимости не находится. ООО Фирма «Макс» привлечено к ответственности на основании статьи 126 НК РФ, однако решение в

данной части основано, по мнению налогоплательщика, только на предположении Инспекции о наличии у общества испрашиваемых документов, и доподлинно об их существовании налоговому органу известно не было. С указанными обстоятельствами ООО Фирма «Макс» связывает наличие оснований для отмены решения суда первой инстанции по настоящему делу.

В письменном отзыве на жалобу налоговый орган просит оставить решение по делу без изменения, апелляционную жалобу общества – без удовлетворения.

06.05.2019 в Восьмой арбитражный апелляционный суд через электронную систему «Мой арбитр» от общества поступило ходатайство об исследовании протокола судебного заседания и о приобщении расшифровки судебного заседания с приложением стенограммы судебных заседаний, состоявшихся в суде первой инстанции по настоящему делу.

В указанную выше дату в апелляционный суд поступило также ходатайство ООО Фирма «Макс» о приобщении к материалам дела дополнительных документов, а именно – протокола допроса свидетеля Козловского С.В. от 14.04.2016, ответа от 29.04.2019 ООО «Газнефтехолдинг», схемы расположения земельных участков, на которых расположены объекты заявителя.

Кроме того, 06.05.2019 через указанную выше электронную систему в Восьмой арбитражный апелляционный суд поступило ходатайство налогоплательщика о приобщении к материалам дела дополнительных документов, а именно – заключения от 20.03.2019 о рецензировании бухгалтерской экспертизы, заключения специалиста по результатам компьютерно-технического исследования от 01.03.2019, экспертного исследования по результатам рецензирования химической экспертизы от 14.03.2019.

В заседании суда апелляционной инстанции, назначенном на 07.05.2019, представителями ООО Фирма «Макс» заявлено ходатайство об отложении судебного разбирательства в связи с утверждением общества о наличии у лиц, участвующих в деле, намерений окончить спор мировым соглашением. Представители Инспекции возразили против удовлетворения заявленного ходатайства.

Определением Восьмого арбитражного апелляционного суда от 07.05.2019 судебное заседание по делу отложено на 03.06.2019.

30.05.2019 через электронную систему «Мой арбитр» в апелляционный суд поступили письменные пояснения Инспекции.

Определением Восьмого арбитражного апелляционного суда от 31.05.2019 в составе суда, сформированном для рассмотрения настоящей жалобы, произведена замена судьи Сидоренко О.А. на судью Иванову Н.Е.

31.05.2019 через электронную систему «Мой арбитр» от ООО Фирма «Макс» поступили ходатайства о приобщении к материалам дела дополнительных документов, а именно – заключения от 15.05.2019 ООО «РегионПромТехнологии», ответа от 29.05.2019 Северо-Уральского управления Ростехнадзора, ответа без даты ООО «Топ-Ойл» с приложением копии трудовой книжки Козловского С.В., заверенной 25.05.2019; уточненных налоговых деклараций с приложениями.

До начала судебного разбирательства от общества в суд апелляционной инстанции также поступили ходатайство о приобщении к материалам дела дополнительных документов, а именно – ответа УГИБДД по ЯНАО от 17.05.2019, копии налоговой декларации по транспортному налогу и копий карточек транспортных средств ООО Фирма «Макс», а также о вызове и допросе свидетелей Савельевой Г.А., Савиных Р.В., Козловского С.В., Зоркина А.Ю.

В заседании суда апелляционной инстанции представителями ООО Фирма «Макс» поддержаны перечисленные выше ходатайства, а также заявлено устное ходатайство о вызове в качестве свидетеля и о допросе гражданина Авдюкова, а также о приобщении к материалам дела нотариально удостоверенного заявления Козловского С.В. от 29.04.2019. Обществом в апелляционный суд представлены письменные пояснения и заявлено ходатайство о приобщении таковых к материалам дела.

Представители налогового органа возразили против удовлетворения ходатайств налогоплательщика.

Представителями ООО Фирма «Макс» поддержана позиция, отраженная в жалобе и иных поступивших от общества документах. Представители Инспекции высказались в соответствии с письменным отзывом на жалобу и письменными пояснениями, направленными в апелляционный суд. Лицами, участвующими в деле, даны пояснения по существу спора.

Рассмотрев ходатайства ООО Фирма «Макс» о вызове в качестве свидетелей перечисленных выше граждан, суд апелляционной инстанции не усматривает оснований для их удовлетворения.

В силу статьи 88 АПК РФ по ходатайству лица, участвующего в деле, арбитражный суд вызывает свидетеля для участия в арбитражном процессе. Лицо,

ходатайствующее о вызове свидетеля, обязано указать, какие обстоятельства, имеющие значение для дела, может подтвердить свидетель, и сообщить суду его фамилию, имя, отчество и место жительства.

Суд апелляционной инстанции повторно рассматривает дело по имеющимся в материалах дела и дополнительно представленным доказательствам (статья 268 АПК РФ).

В силу части 2 указанной статьи при решении вопроса о возможности принятия новых доказательств суд должен определить, была ли у лица, представившего доказательство, возможность их представления в суд первой инстанции, или заявитель не представил их по не зависящим от него уважительным причинам. Поэтому признание доказательства относимым и допустимым само по себе не является основанием для его принятия судом апелляционной инстанции (пункт 26 Постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 28.05.2009 № 36 «О применении Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации при рассмотрении дел в суде апелляционной инстанции»).

К числу уважительных причин, в частности, относятся: необоснованное отклонение судом первой инстанции ходатайств лиц, участвующих в деле, об истребовании дополнительных доказательств, о назначении экспертизы; принятие судом решения об отказе в удовлетворении иска (заявления) ввиду отсутствия права на иск, пропуска срока исковой давности или срока, установленного частью 4 статьи 198 Кодекса, без рассмотрения по существу заявленных требований; наличие в материалах дела протокола судебного заседания, оспариваемого лицом, участвующим в деле, в части отсутствия в нем сведений о ходатайствах или иных заявлениях, касающихся оценки доказательств.

Обратившись в суд апелляционной инстанции с ходатайством о вызове в судебное заседание и допросе свидетелей, общество не обосновало невозможность заявления подобных ходатайств в суде первой инстанции по уважительным причинам. Указанные выше лица в качестве свидетелей в суде первой инстанции допрошены не были, и соответствующих заявлений общество не сделало.

На основании положений статьи 268 АПК РФ суд апелляционной инстанции отказывает в удовлетворении ходатайств ООО Фирма «Макс» о приобщении к материалам дела дополнительных доказательств, поступивших от заявителя и полученных им после 31.01.2019. Судом апелляционной инстанции усматривается, что доказательства, о приобщении которых заявлено обществом, получены после принятия

судом первой инстанции решения по настоящему делу (31.01.2019), в связи с чем свидетельствуют о собирании ООО Фирма «Макс» доказательств за пределами стадии судебного доказывания и попытках заявителя возобновить соответствующий процесс при рассмотрении апелляционной жалобы. Указанное в силу приведенных выше положений процессуального законодательства недопустимо. Не представив те или иные документы (доказательства) в суд первой инстанции своевременно, лицо, участвующее в деле, самостоятельно несет риск наступления негативных последствий неисполнения процессуальной обязанности (статья 9 АПК РФ).

В свою очередь, представленные заявителем для приобщения к материалам дела документы, характеризующие обязательства общества по уплате транспортного налога, не принимаются судом апелляционной инстанции в связи с тем, что ООО Фирма «Макс» не оспариваются выводы налогового органа и решение от 30.03.2018 № 08-18/6 в части проверки правильности исчисления и уплаты транспортного налога. В суде первой инстанции заявителем данная часть решения Инспекции не оспаривалась. Арбитражный суд принимает только те доказательства, которые имеют отношение к рассматриваемому делу (часть 1 статьи 67 АПК РФ).

Рассмотрев ходатайство ООО Фирма «Макс» об исследовании протокола судебного заседания и о приобщении расшифровки судебного заседания, суд апелляционной инстанции удовлетворяет его.

Заявив указанное ходатайство, ООО Фирма «Макс» представило в апелляционный суд стенограмму судебных заседаний, состоявшихся в Арбитражном суде Ямало-Ненецкого автономного округа при рассмотрении по существу настоящего дела.

Суд апелляционной инстанции, принимая во внимание содержание указанного выше документа, приобщает к материалам дела стенограмму (расшифровку) судебных заседаний по рассмотрению настоящего дела в суде первой инстанции. При этом исследование и оценка указанного документа подлежат осуществлению в рамках рассмотрения апелляционной жалобы и анализа собранных в деле доказательств.

Суд апелляционной инстанции приобщает к материалам дела поступившие от лиц, участвующих в деле, письменные пояснения Инспекции и письменные объяснения ООО Фирма «Макс», руководствуясь положениями статьи 81 АПК РФ.

Документы, поступившие от ООО Фирма «Макс» через электронную систему «Мой арбитр», в приобщении к материалам дела которых апелляционным судом отказано, остаются в материалах дела, однако не оцениваются и не принимаются во

внимание при рассмотрении жалобы заявителя. Иные документы возвращены представителям общества в заседании суда апелляционной инстанции.

Рассмотрев апелляционную жалобу, письменный отзыв на нее, заслушав представителей лиц, участвующих в деле, исследовав материалы дела, суд апелляционной инстанции установил следующие обстоятельства.

Из материалов дела следует, что на основании решения начальника налогового органа от 17.10.2016 № 08-18/12 в период с 17.10.2016 по 11.10.2017 должностными лицами Инспекции совместно с сотрудниками полиции проведена выездная налоговая проверка в отношении ООО Фирма «Макс» по вопросам правильности исчисления и своевременности уплаты (удержания, перечисления) различных налогов и сборов за период с 01.01.2013 по 31.12.2013. Результаты проверки отражены в акте выездной налоговой проверки от 11.12.2017 № 08-18/17.

В результате рассмотрения материалов налоговой проверки должностным лицом налогового органа принято решение от 30.03.2018 № 08-18/6 о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения. Данным решением обществу доначислены суммы неуплаченных налогов с учетом состояния расчетов с бюджетом, в том числе НДС в сумме 322 174 508 руб., пени в сумме 155 946 998 руб. 66 коп.; налог на прибыль организаций в сумме 188 365 680 руб., пени в сумме 92 821 439 руб. 01 коп.; акцизы на автомобильный бензин в сумме 81 113 780 руб., пени в сумме 39 681 035 руб. 09 коп.; акцизы на дизельное топливо в сумме 113 484 652 руб., пени в сумме 58 343 328 руб. 46 коп.; налог на доходы физических лиц в сумме 399 888 руб., пени в сумме 211 153 руб. 47 коп.; транспортный налог в сумме 315 306 руб., пени в сумме 102 926 руб. 97 коп.; земельный налог в сумме 02 руб., пени в сумме 0 руб. 91 коп.

Решением налогового органа общество привлечено к налоговой ответственности на основании пункта 1 статьи 126 НК РФ с возложением обязанности по уплате штрафа в размере 1 856 000 руб.

Не согласившись с решением Инспекции, общество обратилось с апелляционной жалобой в вышестоящий налоговый орган.

Решением УФНС России по Ямало-Ненецкому автономному округу от 13.07.2018 № 252 апелляционная жалоба ООО Фирма «Макс» оставлена без удовлетворения.

Заявив о том, что решение налогового органа не основано на законе, ООО Фирма «Макс» обратилось в суд с настоящими требованиями.

Заявление налогоплательщика оставлено судом первой инстанции без удовлетворения, что послужило основанием обращения ООО Фирма «Макс» настоящей жалобой в суд апелляционной инстанции.

Проверив законность и обоснованность решения по делу в соответствии с правилами статей 266, 268 АПК РФ, суд апелляционной инстанции не усматривает оснований для его отмены или изменения.

Налоговой проверкой установлено, что ООО Фирма «Макс» в течение проверяемого периода осуществляло деятельность по переработке газового конденсата (углеводородов жидких) и производство нефтепродуктов, в том числе дизельного топлива, мазута, бензина с использованием установок по переработке углеводородного сырья и установки БДУ-2К, расположенных на производственных базах, принадлежащих ООО «Корпорация Рост нефти и газа», что повлекло неуплату обществом акцизов в общем размере 194 598 432 руб., а также НДС в размере 36 042 364 руб. в связи с занижением налогооблагаемой базы по НДС на сумму акцизов (пункты 2.1.2. и 2.2.1 оспариваемого решения налогового органа).

В соответствии с подпунктом 1 статьи 179 НК РФ плательщиками акциза признаются, в том числе организации, совершающие операции, подлежащие налогообложению в соответствии с главой 22 НК РФ.

Согласно пункту 1 статьи 181 НК РФ подакцизными товарами признаются, в том числе, автомобильный бензин, дизельное топливо и прямогонный бензин.

В соответствии с подпунктом 1 пункта 1 статьи 182 НК РФ реализация на территории Российской Федерации лицами произведенных ими подакцизных товаров признана объектом налогообложения акцизами. При этом в целях главы 22 Кодекса передача прав собственности на подакцизные товары одним лицом другому лицу на безвозмездной основе признается реализацией подакцизных товаров.

На основании пункта 5 статьи 194 НК РФ сумма акциза по подакцизным товарам исчисляется по итогам каждого налогового периода применительно ко всем операциям по реализации подакцизных товаров, дата реализации (передачи) которых относится к соответствующему налоговому периоду, а также с учетом всех изменений, увеличивающих или уменьшающих налоговую базу в соответствующем налоговом периоде.

Пунктом 2 статьи 195 Налогового кодекса установлено, что дата реализации подакцизных товаров определяется как день отгрузки подакцизных товаров (пункт 2 статьи 195 НК РФ).

Согласно пункту 3 статьи 204 НК РФ уплата акциза при реализации (передаче) налогоплательщиками произведенных ими подакцизных товаров производится исходя из фактической реализации (передачи) указанных товаров за истекший налоговый период не позднее 25-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом, если иное не предусмотрено данной статьей.

Пунктом 5 статьи 204 НК РФ на налогоплательщиков возлагается обязанность представить в налоговый орган по месту своего нахождения, а также по месту нахождения каждого своего обособленного подразделения, налоговую декларацию за налоговый период в части осуществляемых ими операций, признаваемых объектом налогообложения в соответствии с главой 25 Кодекса, в срок не позднее 25-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

В силу пункта 1 статьи 154 НК РФ налоговая база по НДС при реализации налогоплательщиком товаров (работ, услуг), если иное не предусмотрено настоящей статьей, определяется как стоимость этих товаров (работ, услуг), исчисленная исходя из цен, с учетом акцизов (для подакцизных товаров) и без включения в них налога.

Согласно статье 166 НК РФ сумма налога при определении налоговой базы в соответствии со статьями 154 – 159 и 162 НК РФ исчисляется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы, а при раздельном учете – как сумма налога, полученная в результате сложения сумм налогов, исчисляемых отдельно как соответствующие налоговым ставкам процентные доли соответствующих налоговых баз.

Общая сумма налога исчисляется по итогам каждого налогового периода применительно ко всем операциям, признаваемым объектом налогообложения в соответствии с подпунктами 1 - 3 пункта 1 статьи 146 НК РФ, момент определения налоговой базы которых, установленный статьей 167 НК РФ, относится к соответствующему налоговому периоду, с учетом всех изменений, увеличивающих или уменьшающих налоговую базу в соответствующем налоговом периоде, если иное не предусмотрено главой 21 Кодекса.

Согласно материалам налоговой проверки в 2013 году ООО Фирма «Макс» осуществлялось приобретение следующих видов сырья, необходимых для производства подакцизных товаров: газовый конденсат, нефть, присадки (ММА, Антидетонационная присадка «Техно-Ада», Эфир метил-тет-бутиловый).

Так, в течение проверяемого периода ООО Фирма «Макс» приобретена нефть сырая в количестве 9 078,015 т общей стоимостью 114 177 813 руб. 25 коп., в том числе НДС 17 416 954 руб. 56 коп., в том числе по контрагентам:

- ООО «Вектор» в количестве 359,460 т на общую сумму 718 920 руб., в том числе НДС 109 665 руб. 77 коп. (впоследствии ООО «Вектор» ликвидировано);

- ООО «Роснефтегаз» в количестве 3 353,159 т на общую сумму 49 626 753 руб. 20 коп., в том числе НДС 7 570 182 руб. 69 коп. (взаимозависимое лицо);

- ООО «Севержелдортранс» в количестве 3 086,559 т на общую сумму 40 847 055 руб. 38 коп., в том числе НДС 6 230 906 руб. 75 коп. (взаимозависимое лицо).

При этом согласно карточкам счета 60 и проводке 41.01/ 60.01 приобретенная ООО Фирма «Макс» нефть поступила на склад для последующей перепродажи.

Согласно карточке счета 62.01 и 41.01 товар «нефть сырая» реализован в адрес ООО «Промснаб» в количестве 2 918,395 т. Оборотно-сальдовая ведомость по счету 41.01 (остаток «Нефть сырая») по состоянию на 31.12.2013 составил 24 210,862 т на общую сумму 179 313 928 руб. 73 коп.

Согласно представленным в Инспекцию документам в адрес ООО «Промснаб» в 2013 году помимо товара «нефть сырая» реализованы следующие присадки для повышения октанового числа автомобильного бензина: ММА в количестве 434,260 т на сумму 46 781 138 руб., в том числе НДС 7 136 105 руб. 80 коп.; Эфир метил-тет-бутиловый (МТБЭ) в количестве 961,414 т на сумму 53 839 184 руб., в том числе НДС 8 212 756 руб. 88 коп.

Вместе с тем выручка от реализации указанных товаров за 2013 год контрагенту ООО «Промснаб» исключена налоговым органом из состава доходов ООО Фирма «Макс» в целях исчисления налога на прибыль и из налоговой базы по НДС в общей сумме 119 801 060 руб. 81 коп. (пункты 2.1.1. и 2.4.1. решения Инспекции).

Так, налоговым органом выявлены признаки формальной деятельности у контрагента ООО «Промснаб».

Поручение об истребовании документов у ООО «Промснаб» в адрес налогового органа по месту регистрации не направлено по причине снятия с учета 30.12.2014 и исключения из ЕГРЮЛ данной организации.

Справки о доходах физических лиц по форме 2-НДФЛ за 2013 год от ООО «Промснаб» не поступали. Привлечение работников и лиц на основании гражданско-правовых договоров ООО «Промснаб» не установлено, наличие

недвижимого имущества, транспортных средств, зарегистрированных за ООО «Промснаб», не выявлено, наличие филиалов и обособленных подразделений не подтверждено, выдача лицензий не зафиксирована.

Согласно учредительным документам заявлен вид деятельности: Оптовая торговля непродовольственными потребительскими товарами (код ОКВЭД: 51.4). Операции по расчетному счету в ВТБ 24 (ПАО) проводятся за период с 01.01.2013 по 05.07.2013. Доказательства осуществления ООО «Промснаб» оплаты за поставленные заявителем нефтепродукты в налоговый орган и материалы настоящего дела не представлены.

Кроме того, Инспекцией учтено, что обстоятельства формального включения ООО «Промснаб» в документооборот ООО Фирма «Макс» подтверждается вступившим в силу судебным актом по делу № А81-3710/2015.

Являвшейся в течение проверяемого периода директором ООО Фирма «Макс» Савельевой Г.А. пояснено, что одной из основных фирм, используемых для формального документооборота, являлась ООО «Промснаб». Так, договоры между ООО Фирма «Макс» и ООО «Промснаб» не заключались Савельевой Г.А. или при ее осведомленности в период 2013 года. То, какие виды услуг оказывались по договорам ООО «Промснаб», Савельевой Г.А. не известно.

При этом заявителем не опровергнуто ведение формального документооборота между ООО Фирма «Макс» и ООО «Промснаб» с отражением в составе выручки от реализации за 2013 год налогоплательщика доходов от реализации нефти сырой, присадок (ММА, МТБЭ) для повышения октанового числа автомобильного бензина в адрес ООО «Промснаб».

Из материалов проверки усматривается, что фактически продукция, указанная заявителем как реализованная в адрес ООО «Промснаб», использовалась налогоплательщиком на протяжении проверяемого периода для производства подакцизных товаров (автомобильного бензина, дизельного топлива).

О наличии у общества технической возможности с использованием нефтеперерабатывающих установок перерабатывать сырье в целях получения конечных продуктов – мазута, дизельного топлива, бензина прямогонного, свидетельствуют следующие обстоятельства, установленные в ходе налоговой проверки.

Налоговым органом установлено, что подакцизные товары изготавливались заявителем на установках получения моторных топлив, расположенных на производственных база, принадлежащих ООО «Корпорация Рост нефти и газа»

ИНН 890403997, которые в 2013 году были предоставлены в аренду ООО Фирма «Макс». Так, в материалы дела представлен заключенный ООО «Корпорация Рост нефти и газа» (арендодатель) и ООО Фирма «Макс» (арендатор) договор аренды от 02.01.2011 № 15/11, условиями которого предусмотрено продление срока его действия в случае отсутствия уведомлений о прекращении аренды одной из сторон. Материалами дела подтверждается внесение ООО Фирма «Макс» арендной платы в 2013 году в размере 9 200 000 руб.

Промышленная установка по производству моторных топлив БДУ-2К стоимостью 21 983 199 руб. приобретена 30.11.2011 у ООО «Газнефтехолдинг» и принята на учет в качестве основного средства 31.12.2011 аффилированным лицом – ООО Корпорация «Рост нефти и газа».

08.09.2014 производителем установки БДУ-2К ООО «Научно-производственного предприятия «НОУпром» в адрес налогового органа представлены общие усредненные характеристики установки БДУ-2К, а также упрощенная схема процесса переработки. Согласно сообщенным указанным лицом сведениям установка БДУ-2К входит в состав Мини НПЗ и предназначена для разделения нефти и газового конденсата на ректификационных колоннах «насадочного» или «колпачкового» типа с предварительным нагревом в трубчатой печи АНУ-1,25 ВОМ на бензиновую фракцию, керосиновую фракцию, дизельную фракцию и мазут.

Согласно справкам Межрегионального отдела по надзору за взрывоопасными и химически опасными производственными объектами Северо-Уральского управления Ростехнадзора, а также проведенным осмотрам на производственных базах аффилированного лица ООО Корпорация «Рост нефти и газа» установлено следующее.

На территории производственной базы в Ямало-Ненецком автономном округе, ст. Фарафонтьевская расположены следующие объекты: резервуарный парк, состоящий из резервуаров вертикальных стальных разного объема в количестве 46 шт., 2 сливноналивные железнодорожные эстакады с подъездными железнодорожными путями не общего пользования, 2 площадки слива автоцистерн с заглубленными емкостями для опорожнения автоцистерн, 2 эстакады налива автоцистерн, 3 технологические насосные, помещение технологической установки, промежуточное технологическое оборудование соединенное трубопроводами с технологическими установками.

В помещении, выполненном из листового металла, установлены 20 технологических аппаратов с открытым огневым подогревом, состоящих из нижней горизонтальной цилиндрической части диаметром 1,4 м, длиной 3,4 м, частично

покрыта тепловой изоляцией, и верхней вертикальной цилиндрической части диаметром 0,6 м, высотой около 3 м. Кроме того в указанном помещении располагаются технологические трубопроводы, запорная арматура, насосы. На технологическом оборудовании установлены приборы контроля давления (манометры), температуры (установлены термометры, термопары).

На открытой площадке, возле помещения установки по переработке углеводородного сырья, установлено промежуточное технологическое оборудование (колонны, теплообменники, емкости-сепараторы, насосы, запорная арматура), соединенное трубопроводами с технологическими аппаратами для нагрева. На оборудовании, установленном на открытой площадке, также установлены контрольно-измерительные приборы – приборы контроля давления (манометры), температуры (установлены термометры, термопары), уровнемерные колонки (показания манометров и уровнемерных колонок указывают на наличие жидкости и давления в технологической схеме). В емкостях находится углеводородное сырье, технологические системы не герметичны, имеется замазученность оборудования, многочисленные проливы на территории, что свидетельствует об эксплуатации указанного оборудования. На технологическом оборудовании отсутствуют таблички заводов-изготовителей.

В непосредственной близости от помещения установки расположены строения, в которых установлены электрораспределительные устройства (электрические щиты), бытовые помещения. В некоторые помещения доступ не предоставлен.

В насосных установлены технологические насосы, технологические трубопроводы, запорная арматура, связанные единой технологической схемой. Технологические системы насосных также не герметичны, насосы, трубопроводы замазучены, имеются многочисленные проливы.

Технологическое оборудование насосной связано единой технологической схемой с площадкой слива автоцистерн, резервуарным парком, эстакадами налива железнодорожных цистерн.

В резервуарах выявлено хранение нефтепродуктов. На железнодорожных путях расположены цистерны.

Аналогичное производство установлено также в г. Новый Уренгой, район Коротчаево и пос. Уренгой Ямало-Ненецкого автономного округа.

Допрошенная в рамках проверки Савельева Г.А., являвшаяся в течение проверяемого периода директором общества, назвала среди лиц в ООО Фирма «Макс», отвечающих за выработку ГСМ в период 2013 года, Козловского С.В. – начальника

УПО производственной базы Фарафонтьевская. Свидетель пояснил, что в 2013 году указанный гражданин был начальником базы, на сегодняшний день он, вероятнее всего, переведен в ООО «Ямалнефть», поскольку все работники переведены в эту организацию. Также имел отношение к выработке ГСМ гражданин Данилов.

На вопрос о том, какая отчетность велась в ООО Фирма «Макс» по выработке ГСМ в 2013 году, свидетель сообщил, что на каждой производственной базе есть бухгалтер, который ведет ГСМ и все отчеты собираются в отделе реализации, ревизор – Олченова Е.Э. все отчеты ГСМ проверяет и сдает в бухгалтерию для обработки.

О производстве ГСМ ООО Фирма «Макс» в 2013 году Савельевой Г.А. было известно, однако это производство она не курировала. Руководство данной частью деятельности осуществлял начальник отдела реализации Тихонова Н. В качестве местонахождения производственных баз Савельевой Г.А. приведены Коротчаево, Старый Уренгой, Нартово, Фараонтьевская. Все базы работали по 2014 год, впоследствии перестали работать в 2015 году Нартово и Коротчаево. При этом собственником установок по производству ГСМ в 2013 году и последующих годах является ООО «Копорация Рост нефти и газа». Все базы со всем находящимся имуществом является собственностью этой организации в период 2013 год и последующие годы. ООО Фирма «Макс» использовала данные объекты в период 2013 года на основании договора аренды.

При допросе главным государственным инспектором Северо-Уральского управления Ростехнадзора Савиных Р.В. указано, что 22.06.2016 совместно с сотрудниками следственных органов указанное лицо принимало участие в осмотре производственной базы «станция Уренгой», расположенной в 3 километрах от пос. Уренгой Пуровского района ЯНАО, и 23.06.2016 – в осмотре производственной базы «станция Фарафонтьевская», расположенной недалеко от г. Новый Уренгой, на территории Пуровского района. В ходе осмотра производственной базы «станция Уренгой» на ее территории нами зафиксировано расположение технологической установки переработки углеводородов, представляющей из себя комплекс оборудования, состоящего из технологических аппаратов (цилиндрической формы) с огнем подогревом, предназначенного для переработки углеводородного сырья с целью получения продукта переработки. Все аппараты находятся между собой в технологической трубопроводной обвязке, оборудованной запорной арматурой – шаровыми кранами и задвижками. Вышеописанное оборудование именно в комплексе (технологическая установка, технологические аппараты, оборудование, контрольно-

измерительные приборы и т.д.) может использоваться для производства моторных топлив, в том числе дизельного топлива, бензиновых фракций. Целевое назначение данного оборудования на производственной базе «станция Уренгой» аналогично целевому назначению данного оборудования на производственной базе «станция Фарафонтьевская». Данная технологическая установка пригодна для использования в целях производства моторных топлив, в том числе дизельного топлива и бензиновой фракции, поскольку имеет признаки перерабатывающего оборудования.

На производство подакцизных товаров на находящихся в пользовании налогоплательщика установках указывает в своих показаниях работник ООО Фирма «Макс» Зоркин А.Ю. При допросе свидетелю представлен протокол осмотра места происшествия – производственной базы «станция Фарафонтьевская» от 23.06.2016. При осмотре фототаблицы к протоколу осмотра Зоркиным А.Ю. опознана база, сооружение на фотографии № 071, в котором были установлены котлы. Даны следующие пояснения: эти котлы сверху имеют ректификационные колонны тарельчатого типа. Они представляют из себя трубу диаметром 530 мм с толщиной стенки 10 – 15 мм и высотой от 3 до 10 м. Чем выше колонна, тем более чистые фракции нефтепродукта из нее выходят. Предназначение этих колонн заключается в следующем: они служат для отделения друг от друга различных фракций нефтепродуктов в зависимости от легкости составляющих нефтепродукта. В верхней части колонны отделяется газ пропан, в средней части – бензиновые фракции, ниже – дизельное топливо, парафин – самая тяжелая составляющая, остается в котле и сливается с котла в систему трубопровода. В самой колонне имеются ряды так называемых «тарелок», то есть принимающих устройств в виде столовой тарелки, на которые в процессе охлаждения оседает соответствующая фракция через «стаканы», то есть металлические устройства, наваренные на «тарелку», с отверстиями для прохождения паров фракций. «Стаканы» изготовлены из трубы размером 57 мм, высотой 25 – 30 см, в них просверлены отверстия диаметром около 18-20 мм. Таких «стаканов» на «тарелке» от 4-х до 8-ми, эти «стаканы» в простонародье называются «бабышки». Через определенные промежутки, это зависит от фракции, которая отбирается, на колонне приварены трубопроводы на 57 мм, через которые отводится полученный продукт на аппараты охлаждения (либо на аппарат воздушного охлаждения (АВО), либо на теплообменный аппарат). Теплообменный аппарат представляет из себя аппарат заводского изготовления, на котором происходит конденсация фракции, то есть охлаждение фракции до жидкого состояния. АВО – это по сути радиатор для охлаждения, который

имеет много трубок, на который подается воздух для охлаждения фракции. На выходе получают жидкий продукт – бензин или дизельное топливо. Пропан из верхней части колонны уходит на сепараторы, на которых происходит отделение от него бутановой фракции, то есть жидкой фракции, газообразный пропан через компрессоры уходит в накопительные герметичные емкости. Вышеописанные колонны соединены с котлами, то есть колонны непосредственно вварены в котел и представляют из себя единый аппарат с горизонтальной частью (котел) и вертикальной частью (колонна).

Осмотрев фототаблицу, Зоркин А.Ю. пояснил, что на фотографиях от № 076 до № 100 изображены котлы на УПО. На фото № 087 опознана демонтированная газовая горелка самодельного изготовления, лежащая на полу, которая вставляется в камеру горения котла. На примере фото № 078 свидетель пояснил, что на ней изображены котел № 6/2 и справа от него котел № 6/1. Между ними находятся вертикальные трубы с вентилями, так называемая запорная арматура. По данным трубам сырье подается на котлы для дальнейшей переработки. Также на указанном фото в нижней части котлов имеются трубы с задвижками, по которым осуществляется слив парафина в емкости. Парафин – самая тяжелая фракция, которая при данном виде переработки является отходом.

Согласно показаниям Зоркина А.Ю. при наличии 6 котлов, если они работают постоянно, то выход продукта – бензина, дизельного топлива, парафина – составляет порядка 180 куб. м. В зависимости от исходного продукта (нефти, газового конденсата), выход бензина и дизельного топлива может быть разным. При самом тяжелом виде нефти и газового конденсата – до 50% полезного продукта. Сырье для переработки на котлы поступает из терминального парка самотеком. На фото № 061 в котловане как раз изображен трубопровод от терминального парка, расположенный за зданием строительно-монтажного участка (СМУ). По трубам в этом же узле трубопроводов готовый продукт после переработки направлялся в терминальный парк. То есть трубы поступления сырья и трубы отведения продукта разные. На фото № 123 изображено здание насосной станции, в строительстве которого принимал личное участие Зоркин А.Ю. Насосная станция служит для подачи сырья в котлы под давлением, а также для перекачки готовой продукции с УПО в терминальный парк.

Пробы готового продукта отбирались на УПО операторами и передавались пробоотборщикам. Сами пробы отбираются из емкостей, которые стоят за насосной станцией, эти емкости изображены на фото № 127. Также пробы могут браться с самих колонн, на которых имеются смотровые площадки для пробоотборщиков. На площадках

имеются краники, через которые можно отобрать пробы. Эти пробы служат для того, чтобы контролировать выход фракции и регулировать температурный режим котла. Анализ проб осуществляет лаборатория. Несмотря на то, что УПО и называется установкой по переработке отходов, фактически данный объект является УПУ – установкой по переработке углеводородов.

После переработки готовый продукт поступал в терминальный парк, в котором происходило смешение изготовленного продукта с закупленным у сторонних организаций продуктом на НПЗ (бензином или дизельным топливом), там же добавлялись различного рода присадки. Присадки хранятся отдельно в терминальном парке, через систему трубопроводов в терминальном парке они подавались в определенную емкость, например, с бензином или дизельным топливом в определенном количестве. После этого производилось смешение с использованием насоса, который подавал продукт из нижней части резервуара в верхнюю его часть, то есть происходило механическое смешение. Рецептуру бензина и дизельного топлива в свое время для Ситникова О.А. разработал Нестерук А.С. из г. Ивано-Франковска (Украина).

В результате проведенного допроса Тихоновой Н.А., которая занимала должность начальника отдела реализации в 2010-2011 годах и с июня 2013 года в ООО Фирма «Макс», установлено, что приобретение присадок (МТБЭ и ММА) являлось необходимым для изготовления топлива. Данные присадки приобретались либо через биржу, либо через прямого поставщика. Объемы приобретаемых присадок – МТБЭ, примерно пять или шесть вагонов в год по 60 тонн каждый, ММА примерно три или четыре вагона каждый весом 60 тонн, то есть это стандартные железнодорожные цистерны, предназначенные для перевозки нефтепродуктов. ММА и МТБЭ являются присадками улучшения качества видов топлива, получаемого на УПО. Последняя фактически выполняет функцию разделения на фракции сырья, то есть нефти или газового конденсата для получения легкой фракции и тяжелой фракции, так называемой, дизельной фракции.

Тихоновой Н.А. показано, что в течение проверяемого периода приобретение газового конденсата осуществлялось у поставщиков ООО «Севернефть-Уренгой», ОАО «ТНК – ВР Холдинг», ООО «Геотрансгаз» по договору от 15.02.2013 № 34-ГТГ-02-13 в количестве 78 497,511 т, ЗАО «Роспан Интернешнл».

В рамках проверки налоговым органом получены материалы оперативно-розыскной деятельности, а именно – допросы должностных лиц, участвующих в производственном процессе подакцизных товаров.

Так, допрошен бригадир установки стабилизации на станции Фарафонтьевская в г. Новый Уренгой Козловский С.В., являвшийся в течение проверяемого периода начальником производственной базы ООО Фирма «Макс», пояснивший, что на производственной базе «ст. Фарафонтьевская» присутствовал объект под названием УПО, фактически же на данной установке осуществлялась переработка нефти и газового конденсата. Установка описана Козловским С.В. следующим образом: помещение, в котором находится 20 котлов. Котел представляет собой трубу диаметром 1400 мм, в которую вварена вторая труба диаметром примерно 530 мм, которая служит топкой для подогрева нефтепродуктов, поступающих в котел. Всего таких котлов 20, котлы работают в паре, то есть два котла соединены между собой системой трубопроводов, через которые перекачивается нефтепродукт. Всего работает 10 таких пар котлов. К этим котлам сверху приварены колонны, в которые поступает продукт из котла, где он нагревается до определенной температуры, а колонна служит для конденсации фракций нефтепродукта, получаемого на котле, причем в первом котле получают более легкие фракции, а во втором котле – более тяжелые фракции. Температурный режим котла зависит от продукта, который поступает на котел для переработки. Информацию о плотности поступающего на переработку нефтепродукта дает лаборатория, исходя из этого устанавливается и температурный режим. Котлы приспособлены для переработки как газового конденсата, так и нефти, но выход количества конечного продукта зависит от вида нефтепродукта, при переработке газового конденсата выход легкой фракции больше, парафина меньше, при переработке нефти парафина больше. Продукт для переработки поступает из терминального парка через посредство трубопроводов, а затем, после переработки и стабилизации, вновь поступает туда же, в терминальный парк через другую систему трубопроводов. Суточная выработка может меняться в зависимости от сырья, но в среднем вырабатывается около 100 или 150 т продукта.

Свидетель Никитин Л.В., с мая 2013 года работавший в ООО Фирма «Макс» в должности сливщика по совместительству, пояснил, что в период после трудоустройства в Фирму «Макс» на должность сливщика-наливщика на производственной базе «ст. Фарафонтьевская» он работал под руководством Нестерука Александра. На указанной базе имеется объект под названием УПО, однако фактически на данной установке осуществляется переработка нефти и газового конденсата. Участком УПО руководит длительное время Козловский С.В. Под его руководством работает бригада, состоящая из 5-6 человек, которые работают на УПО сутки через

сутки, сами установки работают круглосуточно. Переработанный продукт представляет из себя прямогонный бензин, также изготавливается в ходе переработки дизельное топливо, но также низкого качества. Между собой работники общества называют УПО «самоваром», данная установка состоит из нескольких котлов, на которых происходит подогрев газового конденсата или нефти, в результате чего происходит разделение фракций. Легкие фракции представляют собой прямогонный бензин, а тяжелый – дизельное топливо. В журналах учета произведенного продукта они обозначаются как ГК(л) – газовый конденсат легкий или по другому прямогонный бензин, и ГК(т) – газовый конденсат тяжелый или по другому дизельное топливо. Также в результате переработки оставалась самая тяжелая фракция – парафин, который идет на вторичную переработку. Произведенный продукт первоначально поступает в резервуары, расположенные на УПО, а по мере накопления затем по трубопроводу с помощью насосов, установленных в насосной станции, перекачиваются на склад ГСМ или по другому его называют терминальный или резервуарный парк, состоящий из 43-х резервуаров вертикальных стальных (РВС) различного объема. В терминальном парке прямогонный бензин или как его называют на базе ГК(л) или «легкий» размещался в РВС № 15 и № 400. Дизельное топливо перекачивалось с УПО в РВС № 4, 5, 6, 10, 11, 12, 13, 14, 17, 19, 20, 21, 22, 25 и 37. После поступления продуктов переработки с УПО в терминальный парк, прямогонный бензин ГК(л) частично отгружался в железнодорожные составы и в последующем отправлялся покупателям в таком виде. Оставшаяся часть дополнительно перерабатывалась, то есть прямогонный бензин доводился до уровня, примерно соответствующего ГОСТу. Дизельное топливо дополнительной переработке не подвергалось, его реализовывали покупателям в таком виде. Отгрузка дизельного топлива производилась покупателям, как железнодорожными составами, так и автоцистернами, большая часть доставлялась автотранспортом на АЗС Корпорации Роснефтегаз, где и реализовывалась. Прямогонный бензин ГК(л) наоборот большей частью отправлялся железнодорожными цистернами. Дополнительной переработкой и доведением прямогонного бензина ГК(л) до необходимого качества занималась бригада сливщиков-наливщиков, которой руководил Нестерук А. На производственной базе «ст. Фарафонтьевская» также имеется лаборатория, которую возглавляет Баишева Л.П. В лаборатории работают лаборанты и пробоотборщицы, которые ежедневно осуществляют отбор проб как на УПО, так и на «ГСМ», после чего в лаборатории делают анализ этих проб, определяют качество продукта. Учет количества произведенного продукта ведут учетчицы ГСМ, которые

также находятся на базе «Фарафонтьевская». Готовый бензин из РВС № 200А и № 200Б, а также дизельное топливо, которое поступает с УПО на базе «ст. Фарафонтьевская», уже затем по системе трубопроводов отгружается в автомашины с цистернами или в железнодорожные цистерны соответственно через автомобильные или железнодорожную эстакаду. Количество бензина и дизельного топлива, которое необходимо отгрузить для покупателей, сообщают работники отдела реализации, как правило, такие указания поступают от начальника данного отдела Тихоновой Н.А. Помимо указанных нефтепродуктов, также производится отгрузка парафина, который поступает с УПО. Кроме того, сотрудники отдела комплекса АЗС также направляют на базу диспетчеру заявки на количество ГСМ, которое необходимо направить на ту или иную АЗС для последующей реализации.

Заместитель главного бухгалтера ООО «Ямалнефть» Новикова Т.А. показала, что на базах в пгт. Уренгой и на станции Фарафонтьевская осуществляется производство бензина и дизельного топлива. Полученный при производстве готовый продукт – дизельное топливо и бензин реализуются через сеть принадлежащих Ситникову О.А. автозаправочные станции на территории Ямало-Ненецкого автономного округа, либо реализуются и отгружаются с данных баз сторонним организациям.

Бригадир ООО Фирма «Макс» Хачин А.И. пояснил, что на базе Старый Уренгой имеется терминальный парк, УПО (установка по переработке отходов) фактически не занимается переработкой отходов, на них производятся различного рода нефтепродукты – дизельное топливо, бензины. Данный свидетель также подробно описал состав установки, а также технологию изготовления на ней моторного топлива. Указал, что полученное топливо непосредственно реализуется поставщикам, а также на сеть АЗС ООО Корпорация Роснефтегаз. За сутки база Фарафонтьевская перерабатывает примерно 250 куб. м нефти или газового конденсата, что касается выхода продукта, то это зависит от качества сырья, но в целом приблизительно получается 50 куб. м легких фракций, 30 куб. м дизельного топлива, остальное парафин. Такое же количество продукта производит база Старый Уренгой. Всего котлов на базе Старый Уренгой было 18, на базе Фарафонтьевская стоит, ориентировочно, котлов 20. Весь приобретаемый газовый конденсат и нефть идут в переработку, отгрузка поставщикам этих видов полезных ископаемых не осуществляется. Руководство корпорацией осуществляет Ситников О.А. На обозрение свидетелю была представлена стандартная терминальная сводка, в которой указано наименование емкостей, то есть номера РВС (резервуар

терминальный стальной). Свидетель дал пояснения о том, какие вещества (бензин, газовый конденсат и др.) хранились в каждом из резервуаров.

Свидетель Искаков Р.И. показал, что на базе ООО Фирма «Макс» ориентировочно в начале 2013 года указанное лицо работало в должности сливщика ГСМ, и в его обязанности входило слежение за уровнями терминалов со всеми видами топлива, слежение за сливом топлива из машин в цистерну и наоборот, изготовление бензина. База, на которой Искаков Р.И. работал, находилась на ст. Фарафонтьевская (с период с февраля 2013 года по июль 2013 года). В производстве бензина марки АИ-92 использовались специальные присадки, названия которых Искакову Р.И. не известны, таковых было 3 вида, данный бензин производился методом смешивания с присадками и дистиллятора. На базе имелось следующее оборудование: 15 насосов, терминальный парк, сливная эстакада и сливная эстакада рядом с железными путями и заливная эстакада в непосредственной близости с железными путями.

Ревизор ООО «Ямалнефть» Олчонова Е.Э. пояснила, что на базе Фарафонтьевская имеется УПО, на которой фактически производится различного вида ГСМ, а именно – моторные топлива, в том числе дизельное топливо, прямогонный бензин. Бригадиром УПО является Козловский С.В., в его обязанности входит производство ГСМ из нефти и газового конденсата и контроль производства. Газовый конденсат поступает от ЗАО «Геотрансгаз», это основной поставщик, нефть поступала от различных поставщиков с различных месторождений. Никитин Л.В. занимается вопросами смешения полученного продукта непосредственно на базе Фарафонтьевская с присадками для получения ГСМ, которое может по своим характеристикам соответствовать ГОСТам.

Оператор на устройстве переработки нефтяных отходов ООО Фирма «Макс» Щенников В.М. показал, что в общих чертах, суть его работы заключалась в том, чтобы перерабатывать сырую нефть и газовый конденсат в дизельное топливо. На базу привозили нефть и газовый конденсат, которые работники общества смешивали между собой в цистерне емкостью 75 куб. м, откуда смесь подавалась на устройство переработки нефтяных отходов, где посредством горения газа температура повышалась до 360С. После чего по трубопроводам продукт в виде паров проходил через холодильный радиатор, где в результате образовывалось дизельное топливо, причем сомнительного качества. Данное дизельное топливо через насос поступало для отстоя (хранения) в резервуары. В сутки выходило примерно 75 т дизельного топлива. Щенников В.М. постоянно выполнял одни и те же функции, числился все время как

работник ООО Фирма «Макс». Реализация ГСМ производилась через АЗС Ситникова О.А.

Лаборант ГСМ ЗАО «Юнайтед Норд» Лычагина Е.В. показала, что на территории базы «Макс», находился мини завод, на котором из поступившего газового конденсата и нефти производилось дизельное топливо, а также дистиллят бензиновой фракции октановым числом не выше 68. Примерно в конце августа 2012 года Лычагина Е.В. была переведена в лабораторию ГСМ, расположенную на базе ГСМ в пгт. Уренгой и выполняла практически те же функции, что и на базе на ст. Фарафонтьевская. На базу завозился газовый конденсат организацией с наименованием «Геотрансгаз», а также автомобильными цистернами с месторождений завозилась нефть. На базе также был мини-завод по производству дизельного топлива и дистиллята бензиновой фракции.

Являвшийся работником ООО Корпорация «Роснефтегаз» Нужденков Е.В. пояснил, что в период времени с 2013 по 2015 год работал в ООО Корпорация «Роснефтегаз», однако при увольнении из ООО Корпорация «Роснефтегаз» в его трудовой книжке сделана запись о том, что он был уволен из ООО Фирма «Макс». В должностные обязанности указанного лица как оператора УПО входила переработка нефтепродуктов при помощи автоматизированной установки.

Лаборант химического анализа в лаборатории на базе ООО Фирма «Макс» Халиюлина М.Х. указала, что на базе, где находилась лаборатория, то есть в районе ст. Фарафонтьевская, было организовано производство бензина, дизельного топлива и моторных масел. Халиюлина М.Х. производила проверку по произведенному дизельному топливу – плотность, температуру вспышки, фракционный состав, по бензину – фракционный состав и плотность. Бензин и дизельное топливо производились на мини заводе, который находился на указанной базе.

Таким образом, указанными свидетельскими показаниями подтверждается как наличие технической возможности изготовления налогоплательщиком подакцизных товаров, так и их фактическое производство в проверяемый период. При этом все опрошенные свидетели, давая развернутые и последовательные пояснения, сообщили об обстоятельствах, которые им были достоверно известны в силу выполнения своих трудовых обязанностей.

Обстоятельства производства обществом ГСМ также подтверждается суточными отчетами (сводками) выработки ГСМ, изъятыми правоохранительными органами в рамках следственных действий.

Кроме того, налоговым органом установлено получение ООО Фирма «Макс» сертификатов соответствия.

Так, заявителю выдан сертификат соответствия № С-RU.AE56.B.01714, ТР 0681966 ООО «Самарский центр испытаний и сертификации» (Орган по сертификации продукции и услуг), подтверждающий, что Бензин неэтилированный Премиум Евро-95 по ГОСТ 51866-2002 (ЕН 228-2004) Серийный выпуск код ОК 005 (ОКП) 02 5116, изготовленное ООО Фирма «Макс» соответствует требованиям технического регламента «О требованиях к автомобильному и авиационному бензину, дизельному и судовому топливу, топливу для реактивных двигателей и топочному мазуту» (Постановление Правительства РФ от 27.02.2008 № 118), класс 3. Срок действия сертификата соответствия с 29.12.2012 по 28.12.2015. Согласно Приложению к Сертификату № С-RU.AE56.B.01714, Учетный номер бланка ТР 0390520, подтверждены требования национального стандарта по ГОСТ 51866-2002 (ЕН 228-2004)

Аналогичные сертификаты соответствия были выданы заявителю этим же органом по сертификации продукции и услуг на другие виды моторного топлива.

ООО Фирма «Макс» также выдана лицензия серия 089 № 00037 от 19.12.2011 Федеральной службой по надзору в сфере природопользования на осуществление деятельности по сбору, использованию, обезвреживанию и размещению отходов I – IV класса опасности, в том числе отходы нефтепродуктов, продуктов переработки нефти, что подтверждает, что именно ООО Фирма «Макс» производило переработку нефтепродуктов.

При этом, вопреки утверждению подателя апелляционной жалобы, представленное в дело заключение от 01.12.2014 по результатам промышленного аудита ГУП «БашНИИнефтемаш» не может быть расценено как доказательство того, что ООО Фирма «Макс» указанный выше товар не производило.

В рамках проверки налоговым органом допрошен Никольский В.Э., утвердивший поименованное заключение в качестве руководителя предприятия, пояснивший, что на производственный объект при составлении заключения фактически не выезжал, реальное обследование установки не проводил, оценив результаты представленной ему схемы. При этом из протокола допроса следует, что экспертом не устанавливалось действительное соответствие представленной схемы рассматриваемым в настоящем споре установкам.

Следовательно, указанное выше заключение прямым и достаточным доказательством отсутствия в ООО Фирма «Макс» условий и ресурсов для производства подакцизных товаров не является.

Довод заявителя о том, что при рассмотрении арбитражного дела № А81-3710/2015 заключению от 01.12.2014 по результатам промышленного аудита ГУП «БашНИИнефтемаш» судами дана иная правовая оценка, отклоняется судом, поскольку, как было указано ранее, при рассмотрении настоящего спора указанное доказательство оценивалось с учетом показаний свидетеля Никольского В.Э.

При установлении в ходе налоговой проверки факта реализации бензина и дизельного топлива не подтверждены обществом источники приобретения реализованных в 2013 году моторных топлив. Организации-поставщики ГСМ в адрес ООО Фирма «Макс» не выявлены.

Анализ реализованного автомобильного бензина и дизельного топлива ООО Фирма «Макс» за 2013 в разрезе контрагентов, наименования (марки) топлива и первичных документов (с указанием номеров и дат выставления счетов-фактур) приведен Инспекцией в таблице 48 на стр. 104-109 решения от 30.03.2018 № 08-18/6.

Расчет суммы акцизов исходя из фактической реализации ГСМ произведен на основании первичных документов с учетом данных оборотно-сальдовой ведомости по счету 41.01. «Товары на складах» (таблицы 49, 50 решения от 30.03.2018 № 08-18/6).

Инспекцией в ходе проверки получены первичные документы ООО Фирма «Макс», в том числе и из изъятого программного продукта, подтверждающие объем реализованных моторных топлив, на основании которых установлено количество произведенного подакцизного товара.

При этом отчеты по закупкам и продажам за 2013 ООО Корпорация «Роснефтегаз», являвшегося основным контрагентом, приобретавшим ГСМ у ООО Фирмы «Макс», также отражают приобретение у ООО Фирма «Макс» ГСМ (в том числе бензина и дизельного топлива) для дальнейшей реализации через сеть АЗС и содержат информацию о количестве и сумме приобретенного ГСМ в разрезе контрагентов и их дальнейшую реализацию через сеть АЗС. В рамках проведения оперативно-розыскных мероприятий следственными органами были изъяты у основной части контрагентов ООО Корпорация «Роснефтегаз» первичные документы по реализации ГСМ через сеть АЗС.

Дальнейшая реализация ГСМ подтверждена заключением от 15.02.2017 экспертов № 431 комиссионной бухгалтерской судебной экспертизы, в которой

приведены изъятые первичные документы у контрагентов ООО Корпорация «Роснефтегаз» по реализации ГСМ.

Следовательно, ООО Корпорация «Роснефтегаз» ГСМ приобретались у ООО Фирма «Макс» для дальнейшей реализации через сеть АЗС.

При этом налоговым органом на основании анализа отчета по покупкам и продажам ГСМ ООО Корпорация «Роснефтегаз» за 2013 (таблица № 47) установлено отсутствие возможности реализации топлива в объемах, указанных в первичных документах контрагентов ООО Корпорация «Роснефтегаз», без приобретения бензина и дизельного топлива у налогоплательщика.

В связи с чем, апелляционным судом отклоняются как не соответствующие обстоятельства дела доводы заявителя о неподтвержденности факта реализации им в адрес ООО Корпорация «Роснефтегаз» в 2013 году моторного топлива, что явилось основанием для подачи налогоплательщиком уточненной налоговой декларации по НДС за проверяемый период.

Налоговым органом в дело представлено заключение от 06.07.2016 химической экспертизы, свидетельствующее о том, что все представленные на исследование образцы являются легковоспламеняемыми нефтепродуктами, из которых определены образцы, относящиеся к прямогонному бензину и дизельному топливу. Данная экспертиза назначена постановлением от 01.07.2016, вынесенного следователем следственной части по РОПД следственного управления УМВД России по ЯНАО по уголовному делу №2 01504078/40, возбужденному по пункту «б» части 2 статьи 171 Уголовного кодекса Российской Федерации. 22.06.2016 и 23.06.2016 в рамках расследования уголовного дела № 201504078/40 проведены осмотры мест происшествий – АЗС, входящих в группу компаний ООО Корпорация «Роснефтегаз», а также на базах Фарафонтьевская, Нартово, Коротчаево, Уренгой. При этом на базах Коротчаево, Нартово признаков производства ГСМ не установлено, на базах Фарафонтьевская и Уренгой обнаружены установки по переработке нефти и газового конденсата.

Принимая во внимание результаты химической экспертизы в совокупности с доказательствами приобретения заявителем компонентов, используемых в производстве ГСМ, а также доказательствами реализации ГСМ в адрес контрагентов, суд апелляционной инстанции приходит к выводу о том, что химический состав производимых материалов был известен ООО Фирма «Макс», и оно имело достаточную возможность прогнозировать его свойства. Доводы апелляционной жалобы о

недоказанности химических свойств производимых обществом материалов как ГСМ отклоняются, также и по тому основанию, что данные товары реализовывались заявителем именно как бензин и дизельное топливо.

В апелляционной жалобе общество заявляет о недопустимости представленных налоговым органом в обоснование позиции материалов, а именно – акта исследования предметов от 15.11.2015, протокола осмотра предметов от 17.11.2015, справок о проведенных оперативно-розыскным мероприятиям от 06.03.2018 и 30.03.2018. По мнению заявителя, перечисленные документы получены в рамках расследования уголовного дела в отсутствие поручения уполномоченного следователя.

Материалы дела свидетельствуют о том, что в рамках выездной налоговой проверки и дополнительных мероприятий налогового контроля у СУ УМВД России по Ямало-Ненецкому автономному округу запрошена имеющаяся информация, изъяты документы, программные продукты в отношении проверяемой организации и аффилированных лиц (запросы налогового органа и представленные ответы на запросы, отраженные в акте проверки от 11.12.2017 № 08-18/7). Представленные ответы на запросы налогового органа отражены в приложении № 22 к акту налоговой проверки и вручены налогоплательщику, о чем свидетельствуют сопроводительные письма о вручении Акта выездной налоговой проверки, решения налогового органа, протоколы об ознакомлении с материалами дополнительных мероприятий налогового контроля от 12.03.2018, 28.03.2018. В протоколе об ознакомлении с материалами дополнительных мероприятий налогового контроля от 12.03.2018 зафиксировано вручение копий документов, полученных в ходе дополнительных мероприятий, а также документов, полученных в рамках проведения проверки и являющихся приложением № 22 к акту проверки, в том числе акт исследования предметов от 15.11.2015, справки об исследовании документов от 17.10.2016 № 52, от 21.10.2016 № 55, от 22.10.2016 № 63, полученные в соответствии с ответом УМВД России по Ямало-Ненецкому автономному округу от 15.12.2016 № 74/СЧ-924, от 06.10.2017 № 74/СЧ-620.

При исследовании и оценке представленной налоговым органом доказательственной базы по налоговым делам судам надлежит исходить из того, что материалы, полученные в результате осуществления оперативно-розыскных мероприятий, могут использоваться налоговыми органами в числе других доказательств при рассмотрении материалов налоговой проверки (пункт 4 статьи 101 НК РФ) или при осуществлении производства по делу о предусмотренных НК РФ налоговых правонарушениях (пункт 7 статьи 101.4), если соответствующие мероприятия

проведены и материалы оформлены согласно требованиям, установленным Федеральным законом от 12.08.1995 № 144-ФЗ «Об оперативно-розыскной деятельности» (пункт 45 Постановления 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»).

Согласно пункту 1 статьи 36 НК РФ по запросу налоговых органов органы внутренних дел участвуют вместе с налоговыми органами в проводимых налоговыми органами выездных налоговых проверках.

Согласно пункту 13 Инструкции о порядке взаимодействия органов внутренних дел и налоговых органов при организации и проведении выездных налоговых проверок (далее – Инструкция), утвержденной приказом МВД России и ФНС России от 30.06.2009 № 495/ММ-7-2-347, сотрудники органов внутренних дел участвуют в проведении выездной налоговой проверки путем осуществления полномочий, предоставленных им Федеральным законом «О полиции», Федеральным законом «Об оперативно-розыскной деятельности» и иными нормативными правовыми актами Российской Федерации, в частности, при проведении оперативно-розыскных мероприятий они могут производить изъятие документов, предметов, материалов и сообщений (часть 1 статьи 15 Федерального закона от 12.08.1995 № 144-ФЗ «Об оперативно-розыскной деятельности»).

Результаты оперативно-розыскной деятельности могут направляться в налоговые органы для использования при реализации полномочий, в частности, по контролю и надзору за соблюдением законодательства о налогах и сборах (статья 11 Федерального закона от 12.08.1995 № 144-ФЗ «Об оперативно-розыскной деятельности»).

В абзаце 2 пункта 14 Инструкции предусмотрено, что к материалам налоговой проверки могут быть приобщены документы, информация, а также иные материалы, представленные органами внутренних дел.

В рассматриваемом случае из материалов дела усматривается, что выездная проверка в отношении заявителя проводилась Инспекцией с привлечением сотрудников правоохранительных органов. В частности, в проверяющую группу включен оперуполномоченный ОЭБиПК ОМВД России по Пуровскому району Андрианов А.Г., которым и представлены справки о проведении оперативно-розыскного мероприятия «исследование предметов и документов». Исследование изъятых документов проводилось капитаном полиции ОЭБиПК ОМВД России по Пуровскому району

Андриановым А.Г. в рамках уголовного дела № 1-18-02711401-000003, возбужденного 25.01.2018 по факту уклонения от уплаты налогов ООО Фирма «Макс». Представленные справки, фототаблицы и выходные формы программного продукта «1С: Бухгалтерия» не являются материалами уголовного дела, представляя собой данные (материалы) оперативно-розыскных мероприятий, поэтому поручения (разрешения) следователя на получение (предоставление) данных документов не требовалось. Данное исследование произведено в рамках пункта 5 статьи 6 «Оперативно-розыскные мероприятия» поименованного выше Федерального закона от 12.08.1995 № 144-ФЗ и документы представлены на основании указанной Инструкции.

Не может служить подтверждением недопустимости указанных выше документов как доказательств и приобщенная к материалам дела по ходатайству заявителя стенограмма судебных заседаний суда первой инстанции в рамках настоящего дела, которая, по мнению подателя апелляционной жалобы, указывает на позицию суда первой инстанции о недопустимости использования в качестве доказательств по настоящему делу материалов уголовного дела.

По смыслу положений статьи 170 АПК РФ доказательства, на которых основаны выводы суда об обстоятельствах дела и доводы в пользу принятого решения; мотивы, по которым суд отверг те или иные доказательства, принял или отклонил приведенные в обоснование своих требований и возражений доводы лиц, участвующих в деле, анализируются и приводятся в мотивировочной части решения по делу. Кроме того из положений АПК РФ, в том числе статьи 170 Кодекса следует, что единственной формой выражения мнения арбитражного суда, изложения его выводов по делу является решение. Реплики в ходе судебного заседания, зафиксированные стенограммой, к выводам по делу и оценке доказательств не относятся. Следовательно, представленная обществом стенограмма для разрешения рассматриваемых вопросов правового значения не имеет.

Кроме того суд апелляционной инстанции принимает во внимание, что возражая против оценки перечисленных материалов, представленных правоохранительными органами, податель жалобы по существу содержание таковых не оспорил.

Суд апелляционной инстанции приходит к выводу о том, что Инспекцией подтверждено сокрытие ООО Фирма «Макс» производственного процесса подакцизных товаров и документального оформления такового, а также осуществление деятельности по производству и реализации ГСМ без уплаты акцизов, что повлекло обоснованное доначисление акцизов на автомобильный бензин в размере 81 113 780 руб., акцизов на

дизельное топливо размере 113 484 652 руб., а также НДС в размере 36 042 364 руб. в связи с занижением налоговой базы по НДС на сумму акцизов.

Доводы апелляционной жалобы ООО Фирма «Макс» о несоответствии начисления акцизов по акту налоговой проверки и оспариваемому решению отклоняются судом апелляционной инстанции. Согласно утверждению общества, акт налоговой проверки содержит указание на иную ставку акциза исходя из установленного класса топлива. Так, в акте проверки дизельное топливо разделено на 3 и 4 классы, что не нашло отражения в решении от 30.03.2018 № 08-18/6.

Акт налоговой проверки свидетельствует о том, что представленные сертификаты соответствия подтверждают относимость автомобильного бензина, реализуемого обществом, к 3 классу, а дизельного топлива – 3 классу (дизельное топливо зимнее, летнее, Арктика) и к 4 классу (дизельное топливо EURO). С учетом указанных категорий в акте налоговой проверки приведен расчет акцизов (страница 118 акта налоговой проверки).

Между тем, впоследствии в решении от 30.03.2018 № 08-18/6 акцизы рассчитаны только исходя из 3 класса автомобильного бензина и 3 класса дизельного топлива. При этом класс топлива был определен на основании характеристик реализованного топлива. Поскольку оспариваемым решением налогового органа реализация дизельного топлива EURO, относящегося к 4-му классу, не была установлена, правомерно и не была применена при расчете подлежащих уплате акцизов ставка налога для 4-го класса.

Подпунктом 6 пункта 1 статьи 23 НК РФ предусмотрена обязанность налогоплательщиков представлять в налоговые органы и их должностным лицам в случае и порядке, предусмотренных Кодексом, документы, необходимые для исчисления и уплаты налогов.

Ввиду того, что в налоговых декларациях ООО Фирма «Макс» отражало суммы доходов и расходов, налоговые вычеты, общество обязано располагать и предоставить по требованию налогового органа первичные документы для подтверждения доходов, расходов, вычетов и иных документов для расчета налоговой базы.

Пунктом 1 статьи 126 НК РФ за непредставление в установленный срок налогоплательщиком в налоговые органы документов и (или) иных сведений, предусмотренных Кодексом и иными актами законодательства о налогах и сборах, если такое деяние не содержит признаков иных налоговых правонарушений, перечисленных в указанной норме, установлена ответственность в виде штрафа.

В результате проверки Инспекцией установлено непредставление документов по требованиям налогового органа №№ 08-18/12/1 от 20.10.2016, 08-18/12/2 от 10.11.2016, 08-18/12/4 от 28.03.2017, 08-18/12/5 от 12.05.2017, 08-18/12/7 от 11.10.2017, что образует состав налогового правонарушения, ответственность за которое предусмотрена статьей 126 НК РФ.

Факт непредставления документов по требованиям налогоплательщиком по существу не оспаривается. Письмами от 14.11.2016 № 326, б/н от 24.10.2017 ООО Фирма «Макс» сообщило, что запрашиваемые документы по требованиям налогового органа от 20.10.2016 № 08-18/12/1 и от 10.11.2016 № 08-18/12/2 находятся в правоохранительных органах.

В свою очередь, на запрос налогового органа Управлением Министерства внутренних дел Российской Федерации по Ямало-Ненецкому автономному округу направлен ответ от 15.12.2016 № 74/СИ-924, в котором указано, что в ходе предварительного следствия в ООО Фирма «Макс» 14.09.2015 изъяты серверы, на которых при осмотре обнаружен программный продукт «1С: Бухгалтерия», содержащий сведения ООО Фирмы «Макс». В протоколе обыска (выемки) от 14.09.2015 указано, что обществу предоставлены копии программного продукта с изъятых серверов. Согласно описи изъятых документов протокола обыска от 18.08.2016 изъяты кассовые документы предприятия (касса за 2013 год, оборотно-сальдовые ведомости по счету 52.1 движение денежных средств за 2013 год, анализ счета 50.1, реестры на выдачу заработной платы, ведомости на выдачу больничных листов, ведомости на выдачу отпускных, авансовые отчеты).

Таким образом, изъятие указанных в требованиях налогового органа документов правоохранительными органами материалами дела не подтверждено.

В апелляционной жалобе заявителем указывается на предположительный, вероятностный характер вывода Инспекции и суда первой инстанции о наличии у общества истребованных налоговым органом документов.

Между тем, в суде первой инстанции в качестве основания для признания незаконным привлечения к налоговой ответственности по статье 126 НК РФ при оспаривании решения Инспекции в соответствующей части заявителем указывалось на отсутствие истребованных документов именно в связи с их изъятием правоохранительными органами как причина их не представления.

В заседании суда апелляционной инстанции, состоявшемся 03.06.2019, представителем ООО Фирма «Макс» подтверждено, что документы, которые

истребованы налоговым органом, имелись у общества в наличии до изъятия правоохранительными органами при указанных выше обстоятельствах.

Признание стороной обстоятельств, на которых другая сторона основывает свои требования или возражения, освобождает другую сторону от необходимости доказывания таких обстоятельств. Факт признания сторонами обстоятельств заносится арбитражным судом в протокол судебного заседания и удостоверяется подписями сторон. Признание, изложенное в письменной форме, приобщается к материалам дела (часть 3 статьи 70 АПК РФ).

На основании изложенного суд апелляционной инстанции полагает установленными фактический состав, с которым налоговое законодательство связывает ответственность, предусмотренную положениями статьи 126 НК РФ.

В апелляционной жалобе заявителем приводятся доводы о несогласии с решением Инспекции в части обоснованного непредставлением первичной документации как основание доначисления налога на прибыль в сумме 170 332 515 руб. в связи с завышением ООО Фирма «Макс» расходов на сумму списанных материальных расходов на приобретение ГСМ в 2013 году в размере 851 662 575 руб. 69 коп. с проводкой «наша фирма». Заявитель указывает на то, что именуемой в документах ООО «Наша фирма» является ООО «Промснаб», хозяйственные взаимоотношения с которым являются подтвержденными.

Кроме того, заявитель приводит доводы относительно незаконности решения Инспекции в части доначисления транспортного налога.

Вместе с тем суд апелляционной инстанции отмечает, что на стадии рассмотрения дела судом первой инстанции при оспаривании решения от 30.03.2018 № 08-18/6 в части налога на прибыль приведенных оснований налогоплательщиком не заявлялось, а решение Инспекции в части транспортного налога не являлась предметом спора.

Указанное препятствует рассмотрению и оценке возражений ООО Фирма «Макс» против решения Инспекции в части доначисления налога на прибыль по указанному основанию и транспортного налога (статья 268 АПК РФ).

При этом апелляционный суд отмечает, что других оснований, помимо получивших вышеуказанную оценку в настоящем судебном акте, для признания недействительным решения налогового органа в части доначисления налога на прибыль и НДС (пункты 2.1.3, 2.1.4, 2.4.2-2.4.6.) налогоплательщиком в апелляционной жалобе не приведено.

В целом содержание апелляционной жалобы ООО Фирма «Макс» не опровергает выводов суда первой инстанции, доводы заявителя направлены на переоценку уже исследованных и оцененных судом обстоятельств и материалов дела.

Оставив без удовлетворения заявление общества, суд первой инстанции принял по делу законное и обоснованное решение.

Нарушения процессуального законодательства, являющиеся в силу статьи 270 АПК РФ безусловными основаниями для отмены судебного акта, судом апелляционной инстанции не усматриваются.

Принятое по делу решение подлежит оставлению без изменения, апелляционная жалоба – без удовлетворения.

В связи с отказом в удовлетворении апелляционной жалобы судебные расходы по уплате государственной пошлины за подачу апелляционной жалобы в соответствии со статьей 110 АПК РФ относятся на ее подателя.

На основании изложенного и руководствуясь пунктом 1 статьи 269, статьей 271 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, Восьмой арбитражный апелляционный суд

ПОСТАНОВИЛ:

апелляционную жалобу общества с ограниченной ответственностью Фирма «Макс» оставить без удовлетворения, решение Арбитражного суда Ямало-Ненецкого автономного округа от 31.01.2019 по делу № А81-8477/2018 – без изменения.

Постановление вступает в законную силу со дня его принятия, может быть обжаловано путем подачи кассационной жалобы в Арбитражный суд Западно-Сибирского округа в течение двух месяцев со дня изготовления постановления в полном объеме.

Выдача исполнительных листов осуществляется судом первой инстанции после поступления дела из Восьмого арбитражного апелляционного суда.

При условии предоставления копии настоящего постановления, заверенной в установленном порядке, в суд первой инстанции взыскатель вправе подать заявление о выдаче исполнительного листа до поступления дела из Восьмого арбитражного апелляционного суда.

Председательствующий

А.Н. Лотов

Судьи

Н.Е. Иванова

Н.А. Шиндлер