

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

г. Краснодар

Дело № А61-431/2013

05 августа 2014 года

Резолютивная часть постановления объявлена 31 июля 2014 года.  
Постановление изготовлено в полном объеме 5 августа 2014 года.

Федеральный арбитражный суд Северо-Кавказского округа в составе председательствующего Прокофьевой Т.В., судей Дорогиной Т.Н. и Мацко Ю.В. при участии в судебном заседании от заявителя – общества с ограниченной ответственностью «Олимп» (ИНН 1516618882, ОГРН 1091516000245) – Тарасова И.А. (доверенность от 10.02.2014), от заинтересованного лица – Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы по г. Владикавказу (ИНН 1513000015, ОГРН 1101516001575) – Багдасарян К.Л. (доверенность от 02.06.2014), Атаевой А.В. (доверенность от 07.07.2014), в отсутствие третьих лиц – Управления Федеральной налоговой службы по Республике Северная Осетия – Алания (ИНН 1515900068, ОГРН 1041501903739), общества с ограниченной ответственностью «Рассвет» (ИНН 7713572500, ОГРН 1057749294327), надлежаще извещенных о времени и месте судебного заседания, в том числе путем опубликования информации на официальном сайте арбитражного суда в телекоммуникационной сети «Интернет», рассмотрев кассационную жалобу общества с ограниченной ответственностью «Олимп» на решение Арбитражного суда Республики Северная Осетия – Алания от 08.07.2013 (судья Сидакова З.К.) и постановление Шестнадцатого арбитражного апелляционного суда от 07.11.2013 (судьи Семенов М.У., Белов Д.А., Цигельников И.А.) по делу № А61-431/2013, установил следующее.

ООО «Олимп» (далее – общество) обратилось в арбитражный суд с заявлением о признании незаконным и отмене решения Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы по г. Владикавказ (далее – инспекция, налоговой орган) от 07.12.2012 № 99 о начислении обществу 1 520 816 рублей налога на прибыль, 1 008 612 рублей НДС, 316 656 рублей 89 копеек пеней по налогу на прибыль и 205 321 рубля 75 копеек пеней по НДС за несвоевременную уплату налогов по состоянию на 07.12.2012; привлечения общества к налоговой ответственности по пункту 1 статьи 122 Налогового Кодекса

Российской Федерации (далее – Кодекс) в виде 304 163 рублей штрафа по налогу на прибыль и 201 722 рублей штрафа по НДС.

Определением от 14.03.2013 в качестве третьего лица, не заявляющего самостоятельных требований относительно предмета спора, к участию в деле привлечено Управление Федеральной налоговой службы Российской Федерации по Республике Северная Осетия – Алания.

Определением от 29.04.2013 в качестве третьего лица, не заявляющего самостоятельных требований относительно предмета спора, к участию в деле привлечено ООО «Рассвет».

Решением суда от 08.07.2013, оставленным без изменения постановлением суда апелляционной инстанции от 07.11.2013, в удовлетворении заявления отказано. Судебные акты мотивированы законностью решения инспекции, установившего признаки взаимозависимости между обществом и его контрагентом ООО «Рассвет» и квалифицировавшего их действия, связанные с повышением арендной платы в связи с реконструкцией арендуемого имущества, как направленные на искусственное создание условий для уменьшения обществом налогооблагаемой базы по налогу на прибыль и получения вычетов по налогу на добавленную стоимость (далее – НДС).

В кассационной жалобе общество просит отменить решение суда и постановление суда апелляционной инстанции, принять по делу новый судебный акт. По мнению подателя жалобы, общество представило все необходимые документы для получения вычета. Налоговая выгода обоснована, получена в связи с осуществлением реальной предпринимательской деятельности, экономически оправдана. Ремонт помещения произведен, что подтверждается фотографиями из материалов дела. Налоговый орган не представил доказательств необоснованности получения налоговой выгоды.

В отзыве на кассационную жалобу инспекция считает обжалуемые судебные акты законными и обоснованными и просит кассационную жалобу оставить без удовлетворения.

В судебном заседании представители общества и инспекции поддержали доводы, изложенные в кассационной жалобе и отзыве на нее.

Изучив материалы дела, доводы кассационной жалобы, заслушав представителей участвующих в деле лиц, Федеральный арбитражный суд Северо-Кавказского округа считает, что кассационная жалоба не подлежит удовлетворению по следующим основаниям.

Как видно из материалов дела, инспекция провела выездную налоговую проверку общества, результаты которой оформлены актом от 20.09.2012 № 93.

По результатам рассмотрения акта и материалов выездной налоговой проверки инспекция вынесла решение от 07.12.2012 № 99 о начислении обществу 1 520 816 рублей налога на прибыль, 1 008 612 рублей НДС, 316 656 рублей 89 копеек пеней по налогу на прибыль и 205 321 рубля 75 копеек пеней по НДС за несвоевременную уплату налогов по состоянию на 07.12.2012; общество привлечено к налоговой ответственности, предусмотренной пунктом 1 статьи 122 Кодекса, в виде 304 163 рублей штрафа по налогу на прибыль и 201 722 рублей штрафа по НДС.

Основанием для принятия решения в этой части послужили выводы инспекции о необоснованном отнесении обществом арендной платы по счету-фактуре ООО «Рассвет» от 30.06.2010 № АР-005/1 (5 603 402 рубля) к расходам, уменьшающим облагаемую базу по налогу на прибыль, а также о неправомерности применения в III квартале 2010 года 1 008 612 рублей налогового вычета по НДС по взаимоотношениям с указанным юридическим лицом.

Решением Управления Федеральной налоговой службы по Республике Северная Осетия-Алания от 28.01.2013 № 5 апелляционная жалоба общества на решение инспекции оставлена без удовлетворения.

Полагая, что решение инспекции нарушает его права и законные интересы, общество обратилось с заявлением в арбитражный суд.

Судебные инстанции, руководствуясь статьей 71 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, оценили относимость, допустимость, достоверность каждого доказательства в отдельности, а также достаточность и взаимную связь доказательств в их совокупности по своему внутреннему убеждению, основанному на всестороннем, полном, объективном и непосредственном исследовании имеющихся в деле доказательств, и правомерно отказали обществу в удовлетворении заявленных требований, исходя из следующего.

В соответствии со статьей 252 Кодекса в целях исчисления налога на прибыль налогоплательщик уменьшает полученные доходы на сумму произведенных расходов (за исключением расходов, указанных в статье 270 Кодекса). Расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты, осуществленные налогоплательщиком. При этом под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме, а документально подтвержденными расходами признаются затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством Российской Федерации. Расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

Согласно положениям статьи 9 Федерального закона от 21.11.1996 № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» все хозяйственные операции, проводимые организацией, должны оформляться оправдательными документами, которые служат первичными учетными документами, на основании которых ведется бухгалтерский учет. Первичные учетные документы принимаются к учету, если они составлены по форме, содержащейся в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации, а документы, форма которых не предусмотрена в этих альбомах, должны содержать обязательные реквизиты.

Из разъяснений Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации, изложенных в пунктах 1, 6, 10 постановления от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиками налоговой выгоды» следует, что представленные налогоплательщиком в налоговый орган все надлежащим образом заверенные документы, предусмотренные законодательством о налогах и сборах, в целях получения налоговой выгоды являются основанием для ее получения, если налоговым органом не доказано, что сведения, содержащиеся в этих документах, неполны, недостоверны и (или) противоречивы. При отсутствии доказательств совершения налогоплательщиком и его контрагентами согласованных умышленных действий, направленных на неправомерное создание оснований для возмещения налога из бюджета, эти обстоятельства не могут свидетельствовать о недобросовестности налогоплательщика. Факт нарушения контрагентами своих налоговых обязательств не является доказательством получения налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды. Налоговая выгода может быть признана необоснованной, если налоговым органом будет доказано, что налогоплательщик действовал без должной осмотрительности и осторожности и ему должно было быть известно о нарушениях, допущенных контрагентом.

Согласно пункту 1 статьи 171 Кодекса налогоплательщик имеет право уменьшить общую сумму налога, исчисленную в соответствии со статьей 166 Кодекса, на установленные указанной статьей налоговые вычеты.

В соответствии с пунктом 1 статьи 172 Кодекса налоговые вычеты, предусмотренные статьей 171 Кодекса, производятся на основании счетов-фактур, выставленных продавцами при приобретении налогоплательщиком товаров (работ, услуг).

Вычетам подлежат, если иное не установлено данной статьей, только суммы налога, предъявленные налогоплательщику при приобретении товаров (работ, услуг), имущественных прав на территории Российской Федерации, либо фактически уплаченные ими при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации, после принятия на учет указанных товаров (работ, услуг), имущественных прав с учетом

особенностей, предусмотренных настоящей статьей и при наличии соответствующих первичных документов.

В соответствии с пунктом 1 статьи 169 Кодекса счет-фактура является документом, служащим основанием для принятия предъявленных сумм налога на добавленную стоимость к вычету или возмещению. При этом пункты 5 и 6 статьи 169 Кодекса устанавливают обязательные для оформления счетов-фактур требования, несоблюдение которых является основанием для отказа в предоставлении вычета по НДС.

Согласно правовой позиции, изложенной в пункте 3 определения Конституционного Суда Российской Федерации от 15.02.2005 № 93-О, обязанность подтвердить правомерность и обоснованность налоговых вычетов первичной документацией лежит на налогоплательщике – покупателе товаров (работ, услуг), поскольку именно он выступает субъектом, применяющим при исчислении итоговой суммы налога, подлежащей уплате в бюджет, вычет сумм налога, начисленных поставщикам. При этом, необходимо, чтобы перечисленные документы в совокупности с достоверностью подтверждали реальность хозяйственных операций и иные обстоятельства, с которыми законодатель связывает право налогоплательщика на получение права на налоговый вычет, то есть сведения в представленных документах должны быть достоверными.

По смыслу определения Конституционного Суда Российской Федерации от 16.10.2003 № 329-О и пункта 7 статьи 3 Кодекса, действует презумпция добросовестности налогоплательщика. Обязанность доказывания недобросовестности возложена на налоговые органы. Согласно статье 65 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, каждое лицо, участвующее в деле, должно доказать обстоятельства, на которые оно ссылается как на основание своих требований и возражений. Истолкование статьи 57 Конституции Российской Федерации в системной связи с другими положениями Конституции Российской Федерации не позволяет сделать вывод о том, что налогоплательщик несет ответственность за действия всех организаций, участвующих в многостадийном процессе уплаты и перечисления налогов в бюджет.

В соответствии с пунктом 5 статьи 200 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации обязанность доказывания соответствия оспариваемого ненормативного правового акта закону или иному нормативному правовому акту, законности принятия оспариваемого решения, а также обстоятельств, послуживших основанием для принятия оспариваемого решения, возлагается на орган или лицо, которые приняли акт, решение.

Пленум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации, разъяснил в

постановлении от 12.10.2006 № 53, что судебная практика разрешения налоговых споров исходит из презумпции добросовестности налогоплательщиков и иных участников правоотношений в сфере экономики. В связи с этим предполагается, что действия налогоплательщика, имеющие своим результатом получение налоговой выгоды, экономически оправданы, а сведения, содержащиеся в налоговой декларации и бухгалтерской отчетности – достоверны.

Арбитражные суды первой и апелляционной инстанций, исследовав имеющиеся в деле документы по взаимоотношениям с ООО «Рассвет», представленные налогоплательщиком в качестве подтверждения произведенных расходов, уменьшающих облагаемую базу по налогу на прибыль, и применения вычета по НДС, пришли к выводу о том, что первичные документы содержат недостоверные сведения и не подтверждают реальность совершенных хозяйственных операций между обществом и указанным контрагентом.

Судебные инстанции установили, что между обществом (арендатор) и ООО «Рассвет» (арендодатель) заключен договор аренды от 01.04.2009 № 2 нежилых помещений по адресу: РСО-Алания, г. Владикавказ, ул. 4-я Промышленная, 1, на срок с 01.04.2009 по 01.02.2010. Размер арендной платы – 56 тыс. рублей в месяц (пункт 3.2).

Согласно пункту 1.5 договора, передаваемые в аренду нежилые помещения, находятся в нормальном состоянии, отвечающем требованиям, предъявляемым к эксплуатируемым нежилым помещениям, используемым для административных, коммерческих и иных целей в соответствии с назначением арендуемого объекта.

По акту приема-передачи от 01.04.2009 нежилые помещения общей площадью 2811 кв. м переданы от арендодателя арендатору. При этом в акте приема-передачи указано, что техническое состояние помещений удовлетворительное и позволяет использовать их в целях, предусмотренных пунктом 1.5 договора аренды.

Однако общество представило также другие документы от той же даты: соглашение от 01.04.2009 № 1 о дополнении договора аренды пунктом 2.1.3 о том, что арендодатель принял на себя обязательства произвести реконструкцию помещений до уровня требований, необходимых для получения лицензии на производство, хранение и поставку алкогольной продукции. При этом расходы по реконструкции должны оплачиваться арендатором на основании выставляемого арендодателем счета-фактуры. Указаний на то, что оплата затрат на реконструкцию будет засчитана в счет арендных платежей дополнительное соглашение не содержит; соглашение от 01.04.2009 № 2 об изменении пункта 2.3 договора аренды – повышении размера арендной платы до 734 668 рублей в месяц.

Согласно локальному сметному расчету №1/СР на сумму 5 603 402 рубля, из них 1 008 612 рублей НДС, и акту приемки-передачи от 11.08.2009 выполненные работы по реконструкции приняты арендатором от арендодателя.

На сумму выполненных работ арендодатель выставил счет-фактуру от 30.06.2010 № АР-005/1 на 6 612 014 рублей 60 копеек (в том числе 1 008 612 рублей НДС), в котором указано, что основанием для его выставления является доначисление суммы арендной платы за 2009 год.

В счет оплаты работ общество передало арендодателю собственный вексель.

Таким образом, из представленных обществом документов следует, что стороны договора аренды в один и тот же день заключили договор аренды, в котором согласовали размер арендных платежей и состояние помещений; передали помещения от арендодателя к арендатору, подтвердив в акте приема-передачи, что помещения пригодны к производственной эксплуатации, отвечают обычно предъявляемым к производственным помещениям требованиям; но при этом заключили дополнительные соглашения о проведении реконструкции силами арендодателя и за счет арендатора и увеличении арендных платежей в связи с реконструкцией в 13,11 раз (с 56 тыс. рублей до 734 668 рублей).

Однако суды установили, что документы, представленные в суд представителем общества Тарасовым И.А., имеют расхождения в оформлении и расположении текста по сравнению с аналогичными документами, представленными при проведении налоговой проверки.

Кроме того, соглашение от 01.04.2009 № 2 об изменении пункта 2.3 договора аренды – повышении размера арендной платы до 734 668 рублей в месяц при проверке налоговому инспектору не представлен; после заявления налоговым органом ходатайства о проведении судебной экспертизы по установлению времени изготовления названного документа представитель общества отозвал соглашение от 01.04.2009 № 2 об изменении размера арендных платежей из числа доказательств по делу.

Судебные инстанции с учетом пункта 2 статьи 20 Кодекса установили признаки взаимозависимости общества и его контрагента. Так, представитель общества Тарасов И.А. приобрел долю участия в ООО «Рассвет» незадолго до даты оформления счета-фактуры от 30.06.2010 № АР-005/1, затем являлся руководителем ООО «Рассвет».

Реконструкция приводит к увеличению стоимости имущества (пункт 2 статьи 257 Кодекса), однако арендодатель ООО «Рассвет» не отразило в декларации по налогу на имущество увеличение стоимости имущества после реконструкции, не исполняло обязанности по представлению декларации по налогу на имущество.

Отсутствуют в материалах дела доказательства, подтверждающие выполнение реконструкции помещения: проектно-сметная документация, договоры подряда, акты приемки выполненных работ и т. п.

С учетом пункта 11 информационного письма Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 11.01.2002 № 66 «Обзор практики разрешения споров, связанных с арендой» о необходимости сохранения неизменным в течение года условия договора, предусматривающего твердый размер арендной платы либо порядок (механизм) ее исчисления, судебные инстанции правомерно признали противоречащим требованиям пункта 3 статьи 614 Гражданского кодекса Российской Федерации и ничтожным изменение первоначально согласованного размера арендной платы по договору от 01.04.2009, заключенному на срок до одного года.

Согласно определению Конституционного Суда Российской Федерации от 25.07.2001 № 138-0 по смыслу пункта 7 статьи 3 Кодекса в сфере налоговых отношений действует презумпция добросовестности налогоплательщиков, то есть недобросовестные лица не могут пользоваться теми же правовыми режимами, что и законопослушные налогоплательщики. Нарушение этими лицами требований закона предполагает возложение на них неблагоприятных правовых последствий такого неправомерного поведения.

Оценивая действия налогоплательщика с точки зрения его добросовестности, суд обязан исходить из совокупности всех обстоятельств, их объективного указания на злоупотребление налогоплательщиком правом на возмещение НДС, создание «схемы», направленной на уклонение от уплаты налога одними участниками сделки и получение налога на добавленную стоимость из бюджета другими.

При обнаружении признаков фиктивности сделок, направленности их на уход от налогов, согласованности действий поставщиков и налогоплательщиков, предъявляющих НДС к возмещению, необходимо выявлять, нет ли в поведении налогоплательщика признаков недобросовестного поведения.

На основании изложенного, суды пришли к обоснованному выводу о недостоверности документов, представленных обществом в подтверждение увеличения арендной платы в связи с реконструкцией помещений, о взаимозависимости и согласованном характере действий общества и его контрагента, недобросовестности и направленности действий общества на получение необоснованной налоговой выгоды.

Нормы права при рассмотрении дела судами первой и апелляционной инстанции применены правильно, нарушения процессуальных норм, влекущие отмену или изменение

судебного акта (статья 288 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации), не установлены.

Основания для удовлетворения кассационной жалобы общества отсутствуют.

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

**ПОСТАНОВИЛ:**

решение Арбитражного суда Республики Северная Осетия – Алания от 08.07.2013 и постановление Шестнадцатого арбитражного апелляционного суда от 07.11.2013 по делу № А61-431/2013 оставить без изменения, а кассационную жалобу – без удовлетворения.

Постановление вступает в законную силу со дня его принятия.

Председательствующий  
Судьи

Т.В. Прокофьева  
Т.Н. Дорогина  
Ю.В. Мацко