



АРБИТРАЖНЫЙ СУД СТАВРОПОЛЬСКОГО КРАЯ

Именем Российской Федерации

РЕШЕНИЕ

г. Ставрополь
28 сентября 2016 года

Дело № А63-5056/2015

Резолютивная часть решения объявлена 02 сентября 2016 года

Решение изготовлено в полном объеме 28 сентября 2016 года

Арбитражный суд Ставропольского края в составе судьи Костюкова Д.Ю., при ведении протокола судебного заседания секретарем Киселевой В.Г., рассмотрев в открытом судебном заседании заявление общества с ограниченной ответственностью «Минводы-Кровля», п. Анджиевский Минераловодского района Ставропольского края, ОГРН 1042601026247, к Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 9 по Ставропольскому краю, г. Минеральные Воды, об оспаривании решения налогового органа, при участии в судебном заседании: представителей заявителя – Смирнова Е.В. по доверенности б/н от 18.05.2016, Сердюковой В.С. по доверенности б/н от 22.08.2016, Шипицыной Н.А. по доверенности б/н от 01.05.2016; представителей заинтересованного лица – Богомоловой Е.Н. по доверенности № 2 от 12.01.2016, Довгалевой Н.А. по доверенности № 41 от 10.05.2016,

УСТАНОВИЛ:

общество с ограниченной ответственностью «Минводы-Кровля» обратилось в Арбитражный суд Ставропольского края с заявлением о признании недействительным решения Межрайонной ИФНС России № 9 по Ставропольскому краю о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения от 14.01.2015 № 11-30/91 в части: доначисления НДС в размере 51 401 897 рублей, налога на прибыль организаций в размере 57 411 226 рублей; доначисления штрафа по пункту 1 статьи 122 Налогового кодекса РФ за неуплату НДС в размере 5 095 542 рубля, за неуплату налога на прибыль организаций в размере 11 482 245 рублей; доначисления пени по НДС в сумме 14 488 036 рублей, по налогу на прибыль организаций в размере 13 945 454 рубля.

Представители общества в судебном заседании поддержали заявленные требования в полном объеме. Считают, что оспариваемое обществом решение инспекции не соответствует Налоговому кодексу Российской Федерации. Полагают, что у налогового органа отсутствуют

основания для применения статьи 40 НК РФ по договорам поставки, заключенным с ООО «ТехноНИКОЛЬ – Строительные системы». Налоговым органом при определении рыночной цены на производимую налогоплательщиком продукцию нарушены правила, предусмотренные НК РФ, приведенный инспекцией расчет, не может признаваться достоверным, а ссылки на факт получения обществом необоснованной налоговой выгода являются не состоятельными и не подтвержденными документально. Также ссылаются на процессуальные нарушения, допущенные налоговым органом в ходе проверки, в том числе, считают, что у территориального налогового органа отсутствует право осуществлять контроль над сделками по основаниям и в порядке, предусмотренном главой 14.5 НК РФ, с использованием методов, предусмотренных главой 14.3 НК РФ.

Представители заинтересованного лица в судебном заседании поддержали доводы отзыва на заявление и дополнений к нему. Считаю, что у налогового органа в ходе проверки собраны достаточные доказательства того, что заявитель и ООО «ТехноНИКОЛЬ – Строительные системы» являются взаимозависимыми предприятиями, в связи с чем, инспекция была вправе проверять правильность применения цен в сделках между предприятиями. Указали, что выбор сопоставимых организаций осуществлялся с учетом их отраслевой специфики и соответствующих видов деятельности, осуществляемых ими в сопоставимых экономических условиях относительно анализируемой сделки, которые являлись покупателями производимой заявителем продукции, информация о которых получена по данным инспекции и из базы Интерфакса «Спарк». Считаю правильными расчеты стоимости сырья, используемого для производства битума, по результатам которых сделан вывод о завышении стоимости нормируемого сырья. Также ссылаются на то, что процессуальных нарушений в ходе проверки не допущено.

Выслушав представителей сторон, изучив представленные материалы, суд считает требования заявителя подлежащими удовлетворению в полном объеме по следующим основаниям.

Как следует из материалов дела, Межрайонной ИФНС России № 9 по СК проведена выездная налоговая проверка в отношении ООО «Минводы-Кровля» по вопросу правильности исчисления и уплаты налогов за период с 01.01.2011 по 31.12.2012, по итогам которой составлен акт от 04.09.2014 № 91.

Обществом в инспекцию были представлены возражения исх.№10122 от 07.10.2014.

По результатам рассмотрения материалов проверки, с учетом представленных обществом возражений, инспекцией вынесено решение № 11-30/91/1 от 22.10.2014 о проведении дополнительных мероприятий налогового контроля.

Результаты проведенных дополнительных мероприятий налогового контроля отражены в акте от 24.11.2014 № 91/1.

По результатам рассмотрения материалов налоговой проверки, с учетом дополнительных мероприятий налогового контроля, инспекцией вынесено решение от 14.01.2015 № 11-30/91 о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, в соответствии с которым налоговый орган решил:

- доначислить суммы неуплаченных налогов всего на сумму 109 589 213 рублей, в том числе НДС, налог на прибыль;

- привлечь общество к ответственности по пункту 1 статьи 122 НК РФ в виде штрафа в размере 16 733 010 рублей;

- начислить пени всего на сумму 28 589 702 рубля;

- внести изменения в документы бухгалтерского учета.

Не согласившись с решением инспекции, налогоплательщик обратился с апелляционной жалобой в УФНС России по Ставропольскому краю.

Решением УФНС России по Ставропольскому краю от 12.04.2015 № 06-45/006382 жалоба налогоплательщика оставлена без удовлетворения.

Полагая, что решение инспекции о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения от 14.01.2015 № 11-30/91 не соответствует закону и нарушает права и законные интересы общества, заявитель обратился в арбитражный суд.

Как следует из решения инспекции, в ходе налоговой проверки установлено, что ООО «Минводы-Кровля», являясь производителем гидроизоляционных, рулонных и кровельных материалов, всю произведенную продукцию, отгружало в адрес филиала «Кавказ» ООО «ТехноНИКОЛЬ - Строительные системы» по договорам поставки: в 2011 году – по договору поставки № 7-КП-МВ-26/10/10 от 26.10.2010, в 2012 году - по договору поставки № 7-КП-МВ-26/10/10 от 26.12.2011.

По результатам проверки налоговый орган пришел к выводу, что общество и ООО «ТехноНИКОЛЬ - Строительные системы» являются взаимозависимыми лицами, что послужило основанием для проверки правильности применения цен с указанным контрагентом, в порядке, предусмотренном статьей 40 и раздела V.1 НК РФ.

По мнению инспекции, договор поставки продукции, заключенный ООО «Минводы-Кровля» с ООО «ТехноНИКОЛЬ - Строительные системы» носит формальный характер, поскольку покупатель не выполняет в этой совокупности сделок дополнительных функций.

ООО «ТехноНИКОЛЬ - Строительные системы» не имеет собственной производственной базы, товар, полученный от ООО «Минводы-Кровля», перепродается без

переработки в рамках сделки, сторонами которой являются лица, не признаваемые взаимозависимыми.

Согласно п. 4.1 вышеназванных договоров, поставка товара осуществляется силами продавца в адрес грузополучателя (ООО «ТехноНИКОЛЬ - Строительные системы»), указанного в приложении № 1 к договору: Ставропольский край, Минераловодский район, п. Анджиевский, ул. Московская, 3. Данный адрес совпадает с адресом местонахождения ООО «Минводы-Кровля».

Налоговый орган указывает на получение ООО «Минводы-Кровля» необоснованной налоговой выгоды в результате манипулирования ценами при реализации продукции (реализация по заниженным ценам). Отмечает при этом, что ООО «Минводы-Кровля» использует товарный знак «ТехноНИКОЛЬ», продукция после реализации в адрес ООО «ТехноНИКОЛЬ - Строительные системы» не покидает площадок ООО «Минводы-Кровля».

Погрузочно-разгрузочные работы по отправке продукции в адрес покупателей второго звена, приобретенной ООО «ТехноНИКОЛЬ - Строительные системы» в ООО «Минводы-Кровля» с использованием арендуемых проверяемым лицом подъездных путей выполнял персонал ООО «Минводы-Кровля». Для этих целей с ООО «ТехноНИКОЛЬ - Строительные системы» заключен договор № 37 от 26.10.2010 на оказание погрузочно-разгрузочных услуг, услуг по расшивке и опломбированию вагонов и автомашин.

Отправка платежных поручений ООО «Минводы-Кровля», ООО «ТехноНИКОЛЬ - Строительные системы» и ООО «Бордсервис КМВ» (собственник имущества) осуществлялось с единого IP-адреса, принадлежащего ООО «Минводы-Кровля».

ООО «Бордсервис КМВ» и ООО «ТехноНИКОЛЬ - Строительные системы» не ведут иную деятельность, кроме деятельности, связанной с обслуживанием производственного процесса ООО «Минводы-Кровля». Основные доходы ООО «Бордсервис КМВ» связаны со сдачей имущества в аренду ООО «Минводы-Кровля». Доходы филиала «Кавказ» ООО «ТехноНИКОЛЬ - Строительные системы» складываются из разницы в ценах на продукцию ООО «Минводы-Кровля».

При сравнении отпускной цены на продукцию, указанной в приложениях и спецификациях к договорам поставки, заключенным ООО «Минводы-Кровля» с ООО «ТехноНИКОЛЬ - Строительные системы», и ценой приобретения этой продукции вторичными покупателями (сопоставимые организации), налоговым органом установлено расхождение в разрезе ассортимента. Цена последующей реализации, осуществляемой ООО «ТехноНИКОЛЬ - Строительные системы» в адрес сопоставимых организаций, превышает отпускные цены проверяемого налогоплательщика. В подтверждение установленных расхождений инспекция

ссылается на прайс-листы филиала «Кавказ» ООО «ТехноНИКОЛЬ - Строительные системы».

В свою очередь, налогоплательщик полагает, что у налогового органа отсутствовали основания для применения норм статьи 40 и раздела V.1 НК РФ по договорам поставки, заключенным с ООО «ТехноНИКОЛЬ - Строительные Системы». Считает, что сделки, заключенные между заявителем и ООО «ТехноНИКОЛЬ - Строительные системы» не подпадают под перечень сделок, указанный в пункте 2 статьи 40 и раздела V.1 НК РФ. Действия налогового органа по проверке цен на продукцию налогоплательщика на предмет их соответствия рыночному уровню неправомерны, методы определения рыночных цен применены с существенными нарушениями. Настаивает, что заявитель и ООО «ТехноНИКОЛЬ - Строительные системы» не являются взаимозависимыми организациями, поскольку прямое или косвенное участие одной организации в другой в долях, необходимых для признания лиц взаимозависимыми, налоговым органом не установлено.

Решением Арбитражного суда Ставропольского края от 12.10.2015 заявленные обществом требования удовлетворены в полном объеме.

Постановлением Шестнадцатого арбитражного апелляционного суда от 23.12.2015 решение Арбитражного суда Ставропольского края от 12.10.2015 оставлено без изменения.

Постановление Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 01.04.2016 решение Арбитражного суда Ставропольского края от 12.10.2015 и постановление Шестнадцатого арбитражного апелляционного суда от 23.12.2015 отменены, дело направлено на новое рассмотрение в Арбитражный суд Ставропольского края.

Как следует из постановления Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 01.04.2016 при рассмотрении данного дела судебными инстанциями обоснованность получения обществом налоговой выгоды не проверялась, добросовестность действий общества и их направленность на получение реального экономического результата не исследовались.

В ходе проведения контрольных мероприятий установлено, что во исполнение спорных договоров налогоплательщик, являясь производителем гидроизоляционных, рулонных и кровельных материалов, в 2011-2012 годах отгружал весь объем произведенной продукции ООО «ТехноНИКОЛЬ-Строительные системы».

В ходе проверочных мероприятий установлено, что общество использует производственные площади, основные фонды, административное здание, оборудование, земельные участки на основании договоров аренды, заключенных с ООО «Эллада» и ООО «Боардсервис КМВ».

Налоговый орган в обоснование своих доводов о доначислении спорных сумм указывает, что ООО «Боардсервис КМВ» и ООО «ТехноНИКОЛЬ-Строительные системы»

осуществляют деятельность, связанную только с обслуживанием производственного процесса налогоплательщика. Отправка платежных поручений общества, его контрагента и ООО «Бордсервис КМВ» осуществлялась с единого IP-адреса, принадлежащего налогоплательщику.

Согласно имеющейся у налогового органа информации, общество, ООО «ТехноНИКОЛЬ-Строительные системы», ООО «Эллада» и ООО «Бордсервис КМВ» имеют в составе уставного капитала общего учредителя - иностранную компанию «Эври Холдинг Корп.», Британские Виргинские острова, с долей участия более 25%.

Кроме того, как показали проверочные мероприятия, лица, осуществляющие в проверяемый период трудовую деятельность в обществе, являлись также работниками указанных организаций.

Однако указанные обстоятельства судами не исследовались. Доводы налогового органа в этой части не проверены и не оценены.

Кроме того, согласно пунктам 4.1 договоров, поставка товара осуществляется силами продавца (общество) в адрес грузополучателя (ООО «ТехноНИКОЛЬ-Строительные системы»), указанному в приложении № 1 к договору: Ставропольский край, Минераловодский район, п. Анджиевский, ул. Московская 3. Вместе с тем указанный адрес является также адресом местонахождения общества. Исходя из этого, налоговый орган указывает, что фактическое перемещение товара отсутствовало.

Налоговым органом также заявлялся довод о том, что ООО «ТехноНИКОЛЬ-Строительные системы» не имеет собственной производственной базы, товар, полученный от общества, в дальнейшем реализовывался без какой-либо переработки и модификации. Погрузочно-разгрузочные работы по отправке приобретенной указанной организацией продукции в адрес покупателей второго звена выполнял персонал общества на основании заключенного между налогоплательщиком и ООО «ТехноНИКОЛЬ-Строительные системы» договора от 26.10.2010 № 37 на оказание погрузочно-разгрузочных услуг, услуг по расшивке и опломбированию вагонов и автомашин.

Указанные доводы налогового органа судебными инстанциями также не проверялись и при вынесении судебных актов не учитывались.

Исходя из этого, фактические обстоятельства обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды судебными инстанциями проверены не в полном объеме.

С учетом участия в спорных правоотношениях организаций, вовлеченных в единую финансово-хозяйственную деятельность, учредительства, в том числе опосредованного, иностранных организаций, судебные инстанции не установили действительную реальность

спорных сделок и не выяснили, направлены ли действия налогоплательщика на получение реального экономического результата. Суды не установили, по какой причине общество осуществляло реализацию продукции именно данному контрагенту по заниженной цене.

Исследование указанных обстоятельств в совокупности необходимо для определения обоснованности получения обществом налоговой выгоды, как это установлено требованиями Постановления № 53.

Относительно выводов судов о том, что экспертное заключение Торгово-промышленной палаты по Ставропольскому краю от 04.08.2014 № 15601000226, явившееся основой расчета налогового органа начисляемых обществу к уплате спорных сумм, судебные инстанции пришли к выводу о том, что указанная информация Торгово-промышленной палаты по своему содержанию обладает всеми признаками и элементами, необходимыми для признания ее в качестве заключения эксперта.

Одновременно с этим суды указали, что информация Торгово-промышленной палаты является недостоверной, поскольку фактически расчет рыночной цены на продукцию налогоплательщика произведен не был.

Таким образом, судебными инстанциями сделаны противоречивые выводы, поскольку заключение не может признаваться экспертным, если в его содержании отсутствует расчет рыночной цены спорной продукции.

При этом налоговый орган ссылается на то обстоятельство, что указанная информация является ответом на запрос налогового органа и не рассматривалась при проведении налоговой проверки в качестве официального экспертного заключения.

Исходя из этого, при новом рассмотрении дела судам необходимо исследовать указанные фактические обстоятельства и установить, выносилось ли уполномоченным должностным лицом налогового органа соответствующее постановление о назначении экспертизы, как это предусмотрено пунктом 3 статьи 95 Кодекса.

С учетом этого, оценив все обстоятельства и документы в совокупности, определить правовую природу полученной налоговым органом информации из Торгово-промышленной палаты Ставропольского края и возможность применения к указанному документу требований статьи 95 Кодекса и Федерального закона от 29.07.1998 № 135-ФЗ «Об оценочной деятельности в Российской Федерации».

По эпизоду правомерности учета материальных расходов при исчислении налога на прибыль за 2011 год налоговым органом при проведении проверки установлено, что заявителем в производственных целях использовался имеющийся на складе предприятия битум.

При этом налоговым органом на основании ведомостей по производственным затратам

(сводные ведомости о передаче в производство и из производства сырья и материалов) и актов о расходовании (производственных отчетов) установлено ежемесячное, начиная с мая 2011 года, наличие неизрасходованного остатка битума окисленного БНК 90/30 в количественном выражении, поступившего со склада в производство.

На основании указанных документов установлен возврат данного сырья в количественном выражении, однако не установлено списание остатков неиспользованного в производстве битума на склад в стоимостном выражении.

Кроме того, налоговый орган ссылается на отсутствие подтверждающих записей по счету 10 «Материалы» и счету 20 «Основное производство» об отражении стоимости возвращенного битума, ранее отнесенного на счет 20 «Основное производство», а также на то обстоятельство, что налогоплательщиком представлены расчеты, данные в которых не совпадают с данными, ранее представленными обществом при проведении проверки.

В свою очередь налогоплательщик указывает, что налоговый орган при доначислении налога не учел особенности производственной деятельности общества, при которой движение битума с первой производственной линии на склад и со склада на вторую линию не приводит к искажению данных о расходе сырья по итогам месяца. Наличие излишков битума налогоплательщик отрицает, поскольку настаивает на том, что учет движения битума означает возврат ранее отпущенного в производство битума для последующей передачи его на другую производственную линию.

Указанные обстоятельства и доводы, как налогового органа, так и налогоплательщика, надлежащим образом не исследованы и не оценены.

Судебные акты по настоящему делу не содержат подробного исследования всех необходимых фактических обстоятельств, связанных с процессом производства битума и технологическим циклом его использования в производственной деятельности.

Судебные инстанции надлежащим образом не проанализировали первичные бухгалтерские и учетные документы, включаемые налогоплательщиком в содержание как бухгалтерского, так и налогового учета.

Исходя из этого, выводы судов о полном использовании битума в производственной деятельности налогоплательщика являются преждевременными.

При новом рассмотрении дела суду необходимо четко установить и системно проанализировать учет указанного битума, организованный на предприятии. Определить, как производится его списание в производство, при каких обстоятельствах осуществляется его возврат на склад и как это отражается в учете по предприятию, как производится перевод битума с одной производственной линии на другую, в чем заключается необходимость такого

движения сырья.

С учетом этого определить объем налоговой обязанности общества за спорный налоговый период.

Рассмотрение дела осуществляется с учетом приведенных выше указаний Арбитражного суда Северо-Кавказского округа, изложенных в постановлении от 01.04.2016.

В ходе налоговой проверки инспекцией установлено, что произведенная обществом продукция по договорам поставки отгружалась в адрес ООО «ТехноНИКОЛЬ - Строительные системы». Фактически в 2011 году обществом отгружено в адрес ООО «ТехноНИКОЛЬ - Строительные системы» продукции на сумму 1 230 155 346 рублей, в том числе НДС - 187 650 815 рублей.

Полагая, что общество и ООО «ТехноНИКОЛЬ - Строительные системы» являются взаимозависимыми лицами, инспекция пришла к выводу о необходимости проверки правильности применения цен с указанным контрагентом в порядке, предусмотренном ст. 40 НК РФ.

Вместе с тем, суд считает обоснованными доводы налогоплательщика о том, что у налогового органа отсутствовали основания для применения ст. 40 НК РФ по договорам поставки, заключенным с ООО «ТехноНИКОЛЬ - Строительные системы» в связи с нижеследующим.

В соответствии с пунктом 1 статьи 40 НК РФ для целей налогообложения принимается цена товаров, работ или услуг, указанная сторонами сделки. Пока не доказано обратное, предполагается, что эта цена соответствует уровню рыночных цен.

Согласно пункту 2 статьи 40 НК РФ налоговые органы при осуществлении контроля за полнотой исчисления налогов были вправе проверять правильность применения цен по сделкам лишь в следующих случаях:

- 1) между взаимозависимыми лицами;
- 2) по товарообменным (бартерным) операциям;
- 3) при совершении внешнеторговых сделок;
- 4) при отклонении более чем на 20 процентов в сторону повышения или в сторону понижения от уровня цен, применяемых налогоплательщиком по идентичным (однородным) товарам (работам, услугам) в пределах непродолжительного периода времени.

Из пункта 1 статьи 20 НК РФ следует, что взаимозависимыми лицами для целей налогообложения признаются физические лица и (или) организации, отношения между которыми могут оказывать влияние на условия или экономические результаты их деятельности или деятельности представляемых ими лиц, а именно:

1) одна организация непосредственно и (или) косвенно участвует в другой организации, и суммарная доля такого участия составляет более 20 процентов. Доля косвенного участия одной организации в другой через последовательность иных организаций определяется в виде произведения долей непосредственного участия организаций этой последовательности одна в другой;

2) одно физическое лицо подчиняется другому физическому лицу по должностному положению;

3) лица состоят в соответствии с семейным законодательством Российской Федерации в брачных отношениях, отношениях родства или свойства, усыновителя и усыновленного, а также попечителя и опекаемого.

Ни по одному из указанных критериев общество и ООО «ТехноНИКОЛЬ-Строительные системы» в 2011 году не подпадали под понятие взаимозависимых лиц.

Согласно статье 20 НК РФ, для того чтобы в 2011 году лица могли считаться взаимозависимыми по признаку участия в уставном капитале, одно лицо должно участвовать в уставном капитале другого лица с долей такого участия более 20%.

Общество и ООО «ТехноНИКОЛЬ-Строительные системы» не имеют в общих учредителей с долей прямого или косвенного участия в уставном капитале более 20%.

Довод инспекции о том, что в 2011 году ООО «Минводы-Кровля» и ООО «ТехноНИКОЛЬ-Строительные системы», ООО «Эллада» и ООО «Боардсервис МВК» имели в составе одного общего учредителя – иностранную компанию «Эври Холдинг Корп» с долей участия более 25% подлежит отклонению.

Из решения инспекции следует, что участником ООО «Минводы-Кровля» является ООО «Миара» с долей участия в уставном капитале 99%, что исключает возможность участия других лиц в уставном капитале общества с долей более 20%.

Участником ООО «ТехноНИКОЛЬ-Строительные системы» является ООО «Инвест-Кровля» с долей участия в уставном капитале 99,9%, что также исключает возможность участия в его уставном капитале иных лиц с долей более 20%.

Участие ООО «Инвест-Кровля» в уставном капитале общества составляет 1%, а участие ООО «Миара» в уставном капитале ООО «ТехноНИКОЛЬ-Строительные системы» составляет 0,01%, то есть, является незначительным и не способно оказать какое-либо влияние на деятельность указанных компаний, в связи с чем, не может свидетельствовать о взаимозависимости общества и ООО «ТехноНИКОЛЬ-Строительные системы».

Единственным участником ООО «Миара» является компания «Oxford Court Ltd» с долей участия 100%. Доля участия компании «Эври Холдинг Корп.» в уставном капитале ООО

«Инвест-Кровля» составляет 100%. Доказательства того, что доля участия компании «Эври Холдинг Корп.» в уставном капитале общества составляет 25% в обжалуемом решении инспекцией не приводятся.

В дополнении к отзыву от 04.07.2016 инспекция приводит ссылку на взаимозависимость ООО «Эллада», ООО «Боардсервис КМВ» и ООО «ТехноНИКОЛЬ-Строительные системы», поскольку указанные компании имеют общего учредителя с долей участия более 25% - компанию «Эври Холдинг Корп». Однако взаимозависимость указанных организаций друг с другом не свидетельствует о взаимозависимости общества с указанными организациями.

В соответствии с пунктом 2 статьи 20 НК РФ суд может признать лица взаимозависимыми по иным основаниям, не предусмотренным пунктом 1 настоящей статьи, если отношения между этими лицами могут повлиять на результаты сделок по реализации товаров (работ, услуг).

Ссылаясь на указанные положения НК РФ, инспекция указывает на ряд обстоятельств, которые, по ее мнению, свидетельствуют о взаимозависимости общества и ООО «ТехноНИКОЛЬ-Строительные системы», в частности:

общество и филиал «Кавказ» ООО «ТехноНИКОЛЬ-Строительные системы» находятся по одному адресу;

часть сотрудников общества входят в штат сотрудников филиала «Кавказ» ООО «ТехноНИКОЛЬ-Строительные системы»;

отправка платежных документов от имени и общества и филиала «Кавказ» ООО «ТехноНИКОЛЬ-Строительные системы» осуществляется с одного IP-адреса;

выдача заработной платы сотрудникам и общества, и филиала «Кавказ» ООО «ТехноНИКОЛЬ-Строительные системы» осуществляется в одной кассе;

вместе с тем, указанные обстоятельства сами по себе не являются доказательством взаимозависимости, в связи с чем, не упоминаются в ст.20 НК РФ в качестве таковых, и не влекут последствий, предусмотренных ст.40 НК РФ.

В подпункте 3.3. Определения Конституционного Суда Российской Федерации от 04.12.2003 № 441-О указано, что по иным основаниям признать лица взаимозависимыми может лишь суд при условии, что эти основания указаны в правовых актах, а отношения между этими лицами объективно могут повлиять на результаты сделок по реализации товаров (работ, услуг), в том числе в случаях совершения хозяйственным обществом сделок с заинтересованными лицами, признаваемыми таковыми законом, и если заинтересованность указанных лиц повлияла на условия или экономические результаты их деятельности в виде отклонения цены

реализации в сторону повышения или понижения более чем на 20% от рыночной цены, определяемой по правилам пп.4-11 ст.40 НК РФ.

Согласно Информационному письму Президиума ВАС РФ от 17.03.2003 № 71 обязанность по доказыванию взаимозависимости возлагается на налоговый орган. Причем налоговая инспекция должна доказать не только наличие взаимозависимости лиц, но и то, как данный факт повлиял на условия и результаты заключенной сделки.

Таким образом, в силу положений статей 65, 200 АПК РФ инспекцией должно быть установлено и доказано, что характер отношений между лицами оказал фактическое влияние на условия заключаемых этими лицами сделок.

Между тем, доказательства того, что отношения между обществом и ООО «ТхеноНИКОЛЬ-Строительные системы» объективно оказали какое-либо влияние на условия и результаты заключенного договора поставки, инспекцией в обжалуемом решении не приводятся.

Инспекция не указывает, каким образом факт нахождения общества и филиала «Кавказ» ООО «ТхеноНИКОЛЬ-Строительные системы» по одному юридическому адресу и совмещение рядом сотрудников должностей в обеих компаниях фактически повлиял на условия и результаты заключенного договора поставки.

Как следует из обжалуемого решения, инспекция указывает на совмещение должностей следующими сотрудниками:

Берендя Ю.И. – генеральный директор общества и директор по развитию филиала «Кавказ» ООО «ТхеноНИКОЛЬ-Строительные системы». Сердюкова В.С. – директор по экономике общества и финансовый директор ООО «Бордсервис КМВ». Русинова С.В. – бухгалтер общества, а также кассир в филиале «Кавказ» ООО «ТхеноНИКОЛЬ-Строительные системы» и ООО «Бордсервис КМВ». Литвинов В.А. – заместитель директора по перевозкам в обществе и директор филиала «Кавказ». Доля Н.Г. – бухгалтер общества и генеральный директор ООО «Бордсервис КМВ».

Совмещение указанными лицами должностей в ООО «Минводы-Кровля», филиале «Кавказ» ООО «ТхеноНИКОЛЬ-Строительные системы» и ООО «Бордсервис КМВ» не может свидетельствовать о взаимозависимости указанных компаний, поскольку ни одна из указанных должностей не предполагает возможности оказания какого-либо влияния на условия и результаты заключаемых сделок.

Доказательства того, что указанное совмещение должностей фактически повлияло на условия и результаты заключенного договора поставки, инспекцией в решении не приводятся.

При этом такого рода совмещение должностей соответствует положениям трудового

законодательства РФ.

Вместе с тем, согласно объяснениям общества, организации, не являясь взаимозависимыми компаниями, входят в корпорацию «ТехноНИКОЛЬ», которая занимается разработкой, производством и реализацией широкого ассортимента строительных материалов, как на территории Российской Федерации, так и за ее пределами.

Компании состоят в партнерских отношениях с 2004 года, позволяющих вести свою хозяйственную деятельность максимально эффективно.

ООО «Минводы-Кровля», как промышленному производителю, таким партнерством обеспечивается ежедневная 100% реализация всей произведенной продукции, что позволяет максимально задействовать производственные мощности, обеспечив максимальную эффективность производства в отсутствие риска снижения спроса на продукцию.

ООО «ТехноНИКОЛЬ-Строительные системы», как оптовому поставщику, таким партнерством обеспечивается возможность оперировать максимально возможными объемами продукции, и точно прогнозировать объемы и сроки поставки продукции покупателям, избегая при этом просрочек поставки.

При этом общество и филиал «Кавказ» ООО «ТехноНИКОЛЬ-Строительные системы» расположены по одному адресу, арендуя производственные площади, административное здание, оборудование и земельные участки у ООО «Эллада» и ООО «Боардсервис КМВ», что позволяет компаниям распределять свои затраты соразмерно характеру осуществляемой деятельности.

ООО «ТехноНИКОЛЬ-Строительные системы», не располагая производственным персоналом в филиале «Кавказ», имеет возможность осуществлять отгрузку товара широкому кругу покупателей путем взаимодействия с обществом по договору № 37 от 26.10.2010 на оказание погрузочно-разгрузочных работ.

Указанные обстоятельства, при отсутствии возможности у общества и ООО «ТехноНИКОЛЬ-Строительные системы» оказывать влияние на хозяйственную деятельность друг друга, позволяют компаниям осуществлять свою деятельность с минимальными коммерческими рисками, что соответствует как положениям законодательства РФ, так и деловым целям обеих компаний.

Ссылка инспекции на решение Федеральной антимонопольной службы от 29.01.2010 по делу № 111/154-90 как на доказательство наличия взаимозависимости между обществом и ООО «ТехноНИКОЛЬ - Строительные системы» является необоснованной.

Решение ФАС вынесено по результатам проверки взаимоотношения ООО «ТехноНИКОЛЬ - Строительные системы» с его торговыми партнерами, то есть с

организациями, которые приобретают у ООО «ТехноНИКОЛЬ - Строительные системы» продукцию. При этом ООО «Минводы-Кровля» в данном решении ФАС не упоминается.

Кроме того, Федеральная антимонопольная служба проводила проверку соблюдения антимонопольного законодательства в 2009 году, следовательно, выявленные в результате этой проверки нарушения, не относятся к периоду, охваченному выездной налоговой проверкой общества.

Таким образом, учитывая, что общество и ООО «ТехноНИКОЛЬ-Строительные системы» в 2011 году, с точки зрения законодательства РФ о налогах и сборах, не являлись взаимозависимыми организациями, заключенный между указанными лицами договор поставки, действовавший в 2011 году, не подпадает ни под один из критериев, указанных в п.2 ст.40 НК РФ, что исключает возможность проведения проверки соответствия цен, примененных в сделке рыночным ценам.

В соответствии с пунктом 4 статьи 40 Кодекса рыночной ценой товара (работы, услуги) признается цена, сложившаяся при взаимодействии спроса и предложения на рынке идентичных (а при их отсутствии - однородных) товаров (работ, услуг) в сопоставимых экономических (коммерческих) условиях.

Исходя из пунктов 4-10 статьи 40 НК РФ и правовой позиции Президиума ВАС РФ, изложенной в Постановлении от 18.01.2005 № 11583/04, а также позиции Конституционного Суда РФ, изложенной в определениях от 04.12.2003 № 441-О и № 442-О, для определения рыночной цены могут быть использованы три метода:

- информационный метод (метод определения цены по идентичным, однородным товарам), в соответствии с которым рыночная цена определяется исходя из информации о заключенных на момент реализации этого товара, работы или услуги сделках с идентичными (однородными) товарами, работами, услугами в сопоставимых условиях;

- метод цены последующей реализации, в соответствии с которым рыночная цена товаров, работ или услуг, реализуемых продавцом, определяется как разность цены, по которой такие товары, работы или услуги реализованы покупателем этих товаров, работ или услуг при последующей их реализации (перепродаже), и обычных затрат;

- затратный метод, в соответствии с которым рыночная цена товаров, работ или услуг, реализуемых продавцом, определяется как сумма произведенных затрат и обычной для данной сферы деятельности прибыли.

Применение методов определения рыночной цены осуществляется не произвольно, а последовательно, то есть каждый последующий метод используется только при невозможности использования предыдущего метода.

В соответствии с положениями п.9 ст.40 НК РФ при определении рыночных цен товара, работы или услуги учитывается информация о заключенных на момент реализации этого товара, работы или услуги сделках с идентичными (однородными) товарами, работами или услугами в сопоставимых условиях. В частности, учитываются такие условия сделок, как количество (объем) поставляемых товаров (например, объем товарной партии), сроки исполнения обязательств, условия платежей, обычно применяемые в сделках данного вида, а также иные разумные условия, которые могут оказывать влияние на цены.

При этом условия сделок на рынке идентичных (а при их отсутствии - однородных) товаров, работ или услуг признаются сопоставимыми, если различие между такими условиями либо существенно не влияет на цену таких товаров, работ или услуг, либо может быть учтено с помощью поправок.

Как следует из положений п.10 ст.40 НК РФ первым и приоритетным для использования является метод определения рыночной цены на товары (работы, услуги), основанный на информации о заключенных на момент реализации этого товара (работы, услуги) сделках с идентичными (однородными) товарами (работами, услугами) в сопоставимых условиях.

Согласно п. 11 ст. 40 НК РФ при определении и признании рыночной цены товара, работы или услуги используются официальные источники информации о рыночных ценах на товары, работы или услуги и биржевых котировках.

Из правовой позиции Президиума ВАС РФ, выраженной в Постановлении от 18.01.2005 № 11583/04, официальные источники информации о рыночных ценах не могут использоваться без учета положений пунктов 4-11 ст.40 НК РФ, то есть они должны содержать данные о рыночной цене идентичных (однородных) товаров (работ, услуг), реализуемых в сопоставимых условиях в определенный период времени.

Как указано в обжалуемом решении, для определения и признания рыночной цены на продукцию, выпускаемую налогоплательщиком, инспекцией были использованы официальные источники информации о рыночных ценах.

При этом налоговым органом произведен запрос в Территориальный орган федеральной службы государственной статистики по Ставропольскому краю (Ставропольстат) исх. № 11-50/004497 от 25.04.2014 о представлении информации о среднерыночной оптовой стоимости товаров, реализуемых обществом.

На данный запрос получен ответ вх. № 05-41/263 от 06.05.2014, согласно которому Ставропольстат не располагает запрашиваемой информацией о среднерыночной оптовой стоимости за 2011-2012 годы.

Инспекция обратилась в Пятигорскую торгово-промышленную палату по Ставропольскому краю с запросом от 25.04.2014 исх. № 11-50/004496 (т.5 л.д.12), согласно которому просит определить интервал оптовой стоимости (минимальная - максимальная) за 2011-2012 годы по товарам, реализуемым обществом.

На указанный запрос инспекцией получен официальный ответ вх. №009630 от 30.04.2014, согласно которому Пятигорская торгово-промышленная палата готова выполнить работу по заявке № 11-50/004496 от 25.04.2014 по определению среднерыночной оптовой стоимости товаров за период 2011-2012 годы согласно приложенному перечню. Стоимость услуг с учетом скидки составит 33 000 рублей.

Из обжалуемого решения следует, что в результате обращения в Пятигорскую ТПП инспекцией получено экспертное заключение № 156010000226 от 04.08.2014 (т.5 л.д.13).

Указанное экспертное заключение легло в основу расчета налогового органа, произведенного в целях доначисления налогоплательщику налогов и пени.

Согласно положениям пунктов 9, 10 указанного экспертного заключения, Пятигорской ТПП в результате проведенных маркетинговых исследований определены интервалы оптовой стоимости (минимальная - максимальная) за 2011-2012 годы, то есть была определена среднерыночная оптовая цена, что не соответствует требованиям статьи 40 НК РФ, согласно которой подлежит установлению рыночная цена.

Как было указано выше, п. 3 ст. 40 НК РФ установлено, что в случаях, предусмотренных п. 2 данной статьи, когда цены товаров, работ или услуг, примененные сторонами сделки, отклоняются в сторону повышения или в сторону понижения более чем на 20 процентов от рыночной цены идентичных (однородных) товаров (работ или услуг), налоговый орган вправе вынести мотивированное решение о доначислении налога и пени, рассчитанных таким образом, как если бы результаты этой сделки были оценены исходя из применения рыночных цен на соответствующие товары, работы или услуги.

Согласно п. 4 ст. 40 НК РФ, рыночной ценой товара признается цена, сложившаяся при взаимодействии спроса и предложения на рынке идентичных (а при их отсутствии - однородных) товаров в сопоставимых экономических (коммерческих) условиях.

В соответствии с п. 9 ст. 40 НК РФ при определении рыночных цен товара, должна учитываться информация о заключенных на момент реализации этого товара сделках с идентичными (однородными) товарами в сопоставимых условиях. В частности, должны учитываться такие условия сделок, как количество (объем) поставляемых товаров (например, объем товарной партии), сроки исполнения обязательств, условия платежей, обычно применяемые в сделках данного вида, а также иные разумные условия, которые могут

оказывать влияние на цены.

При определении и признании рыночной цены товара, работы или услуги используются официальные источники информации о рыночных ценах на товары, работы или услуги и биржевых котировках (п. 11 ст. 40 НК РФ).

Согласно правовой позиции Президиума ВАС РФ, выраженной в Постановлении от 18.01.2005 № 11583/04, официальные источники информации о рыночных ценах не могут использоваться без учета положений пунктов 4 - 11 ст. 40 НК РФ, то есть они должны содержать данные о рыночной цене идентичных (однородных) товаров (работ, услуг), реализуемых в сопоставимых условиях в определенный период времени.

Однако в таблицах № 1-20, приведенных на стр. 8-65 оспариваемого решения, инспекция устанавливает отклонение цен на продукцию общества на 20% по сравнению с «среднемесячными» ценами, что не соответствует требованиям ст. 40 НК РФ.

При этом из обжалуемого решения следует, что «среднемесячная» цена рассчитана инспекцией самостоятельно на основании данных об интервалах оптовых цен, полученных от Пятигорской ТПП.

Однако НК РФ не наделяет налоговые органы полномочиями по самостоятельному расчету ни рыночной, ни среднерыночной, ни среднемесячной цены.

Довод налогового органа о том, что от Пятигорской ТПП получена информация о рыночных ценах в сделках с идентичными (однородными) товарами, совершенных в сопоставимых условиях, подлежит отклонению.

Экспертное заключение Пятигорской ТПП не содержит информации о заключенных в сопоставимых условиях сделках с идентичными (однородными) товарами.

Как следует из экспертного заключения, целью проведения экспертизы являлось не предоставление информации о рыночных ценах, определенных на основании данных о фактически заключенных сделках, а «определение интервала оптовой стоимости товаров за 2011-2012 годы» (п.7 Экспертного заключения).

Ни экспертное заключение Пятигорской ТПП, ни обжалуемое решение, ни акт налоговой проверки не содержат данных об источниках информации о сделках, заключенных с идентичными (однородными) товарами, на основании которых устанавливался интервал цен, указанный в экспертном заключении.

Общество обратилось в Пятигорскую ТПП с запросом от 08.06.2016 исх. № 635, в котором просило пояснить, какие источники информации были использованы для получения данных, отраженных в экспертном заключении № 15601000226 от 04.08.2014.

На указанный запрос налогоплательщиком от Пятигорской ТПП было получено письмо

исх. № 279 от 15.06.2016 (подлинники запроса налогоплательщика и ответа Пятигорской ТПП представлены на обозрение арбитражного суда, а копии представлены в материалы дела и заинтересованному лицу).

В указанном письме Пятигорская ТПП относительно проведенного исследования поясняет, что согласно разъяснению эксперта, были использованы прайсы, предоставленные в распоряжение эксперта сотрудниками ООО «ТехноНИКОЛЬ-Строительные системы», г. Минеральные Воды, объявления из архивов газет «Из рук в руки», информация из сети Интернет.

Данное экспертное заключение является результатом мониторинга цен предложения на рынке и не является документом, подтверждающим фактическую сделку по указанным товарам.

Таким образом, из экспертного заключения, с учетом указанного письма Пятигорской ТПП, следует что, экспертом были проведены «маркетинговые исследования оптовых цен на продукцию», то есть, установлена «цена предложения», что не соответствует требованиям ст. 40 НК РФ.

Экспертное заключение соответствует заданию налогового органа на проведение экспертизы, но не соответствует требованиям ст. 40 НК РФ, согласно которым при определении рыночной цены учитываются данные о фактически заключенных сделках; о количестве и объеме поставляемых товаров; о сроках исполнения обязательств; об условиях платежей; об иных разумных условиях (п.9 ст.40 НК РФ).

То есть, содержащиеся в обжалуемом решении выводы об отклонении примененной обществом цены от уровня рыночных, не могут считаться обоснованными и достоверными, поскольку фактически установление рыночной цены в соответствии с требованиями ст. 40 НК РФ, на продукцию налогоплательщика осуществлено не было.

Таким образом, при определении рыночной цены на производимую налогоплательщиком продукцию, инспекцией нарушены правила ст. 40 НК РФ, в связи с чем, произведенный инспекцией расчет цен не может быть признан обоснованным.

Суд также признает обоснованным довод налогоплательщика, что экспертное заключение Пятигорской ТПП не может быть признано надлежащим доказательством по следующим причинам.

По утверждению инспекции, целью запроса в Пятигорскую ТПП не являлось привлечение эксперта и получения экспертного заключения о рыночных ценах в соответствии со статьями 95, 96 НК РФ (стр. 66 обжалуемого решения), в связи с чем, полученное экспертное заключение не является результатом проведенной экспертизы.

Указанный довод налогового органа не соответствует фактическим обстоятельствам дела.

В акте проверки и в решении о привлечении к налоговой ответственности проведен детальный анализ цен на продукцию налогоплательщика с использованием данных сторонних специалистов, не являющихся сотрудниками налогового органа, обладающих информацией, специальными познаниями, и навыками.

При таких обстоятельствах, суд приходит к выводу об экспертном подходе налогового органа при определении рыночной цены на продукцию для целей доначисления налогоплательщику соответствующих сумм налогов.

Согласно содержанию запроса налогового органа, направленного в Пятигорскую ТПП, налоговый орган просил не предоставить информацию о рыночных ценах, а определить интервал оптовой стоимости (минимальная - максимальная) товаров.

Из содержания ответа на запрос налогового органа следует, что Пятигорская ТПП сообщает о готовности, не предоставить информацию о рыночных ценах, а выполнить работу по определению среднерыночной стоимости товаров, стоимость которой составляет 33 000 рублей.

Результаты выполненной Пятигорской ТПП работы по указанному запросу налогового органа отражены в экспертном заключении № 156010000226 от 04.08.2014, из содержания которого следует, что по запросу налогового органа Пятигорской ТПП проведено исследование, в результате которого составлено экспертное заключение.

Положения НК РФ не содержат определения экспертного заключения и предъявляемых к нему требований, в связи с чем, в соответствии с положениями ст. 11 НК РФ следует учитывать термины и определения, используемые в других отраслях.

В соответствии со статьей 9 Федерального закона от 31.05.2011 № 73-ФЗ «О государственной судебно-экспертной деятельности в РФ» под экспертным заключением понимается письменный документ, отражающий ход и результаты исследований.

Согласно статье 80 Уголовного процессуального кодекса РФ заключение эксперта - представленные в письменном виде содержание исследования и выводы по вопросам, поставленным перед экспертом.

Статьей 86 Арбитражного процессуального кодекса РФ предусмотрено, что на основании проведенных исследований и с учетом их результатов эксперт от своего имени или комиссия экспертов дает заключение в письменной форме и подписывает его.

В соответствии со статьей 86 Гражданского процессуального кодекса РФ заключение эксперта должно содержать подробное описание проведенного исследования, сделанные в

результате его выводы и ответы на поставленные судом вопросы.

То есть, из вышеизложенных норм следует, что экспертное заключение – это документ, содержащий данные о ходе и результатах проведенного исследования (экспертизы).

Из содержания экспертного заключения, подготовленного экспертом Пятигорской ТПП Цатурян С.В., следует:

экспертиза проведена на основании заявки налогового органа, который поименован в экспертном заключении как «заказчик экспертизы» (п.4 экспертного заключения);

задачей экспертизы являлось определение интервала оптовой стоимости товаров за период 2011-2012 годов (п.7 экспертного заключения);

экспертиза проведена в соответствии с положениями внутренних стандартов Пятигорской ТПП по проведению экспертных исследований (п.8 экспертного заключения): СТО ТПП 20-01-10 «Порядок проведения экспертизы товаров экспертными организациями Системы торгово-промышленной палаты Российской Федерации»; СТО ТПП 10-10-06 «Методика определения уровня цен товаров с учетом их качества и потребительских свойств»;

для выполнения поставленной перед экспертом задачи проведены маркетинговые исследования оптовых цен (п.9 экспертного заключения);

экспертиза проводилась в период с 26.06.2014 по 04.08.2014 (более 1 месяца), а само экспертное заключение зарегистрировано Пятигорской ТПП 04.08.2014.

То есть, из содержания экспертного заключения Пятигорской ТПП следует, что оно является документом, в котором отражены результаты маркетингового исследования, проведенного по запросу налогового органа, а не информация о рыночных ценах.

В Письме исх.№279 от 15.06.2016 Пятигорская ТПП относительно проведенного исследования поясняет, что согласно заявки Межрайонной ИФНС России № 9 по Ставропольскому краю от 24.06.2014 в Пятигорской ТПП проведена экспертиза по определению интервала оптовой стоимости товара за период 2011-2012 годы на территории КМВ по наименованиям согласно приложению к заявке, в результате которого составлено экспертное заключение № 15601000226 от 04.08.2014.

Из вышеуказанного следует, что налоговый орган обратился в Пятигорскую ТПП не за получением имеющейся информации, а за проведением исследования по определению интервала оптовой стоимости.

Относительно довод налогового органа, что Пятигорская ТПП при выдаче экспертного заключения руководствовалась не законодательством об оценочной деятельности, а использовала собственную архивную базу за исследуемый период, сложившиеся оптовые цены на конкретную продукцию в определенном регионе в заданный период, необходимо учитывать

следующее.

Положения Федерального закона от 29.07.1998 № 135-ФЗ «Об оценочной деятельности в РФ» не устанавливают и не регулируют порядок проведения экспертизы. Отсутствие в экспертном заключении расчета рыночной цены продукции не свидетельствует о том, что экспертиза не проводилась, поскольку экспертиза проводится в соответствии с заданием заказчика на проведение экспертизы.

Согласно содержанию запроса от 25.04.2014 исх.№ 11-50/004496 налоговым органом перед экспертом поставлено задание - определить интервал оптовой стоимости (минимальная - максимальная) товаров за период 2011-2012 годы, что не предполагало необходимости расчета экспертом рыночной стоимости.

Таким образом, отсутствие в экспертном заключении расчета рыночной стоимости не свидетельствует о том, что экспертиза Пятигорской ТПП проведена не была.

Налоговый орган приводит ссылки на протокол допроса свидетеля от 30.10.2014, в котором эксперт Цатурян С.В. поясняет, что фактически экспертные действия ею не производились, а произведены исследования рыночных цен на продукцию, имеющих в базе Пятигорской ТПП, и что при составлении данного документа она выступала в роли специалиста, обладающего необходимыми навыками, и имеющего для проведения анализа необходимые данные, содержащиеся в архиве Пятигорской ТПП.

Между тем, данные экспертом Цатурян С.В. пояснения свидетельствуют именно об экспертном характере работы по определению интервала оптовых цен по запросу налогового органа, поскольку эксперт подтвердила, что речь идет не просто о предоставлении информации о ценах, а о проведении исследования, анализа. При этом эксперт характеризует себя как специалиста, обладающего необходимыми навыками для проведения анализа.

С учетом содержания экспертного заключения, указанные пояснения Цатурян С.В. подтверждают, что экспертом в период с 26.06.2014 по 04.08.2014 (более 1 месяца) проводилось маркетинговое исследование, в котором эксперт Цатурян С.В. выступала в качестве специалиста, обладающего специальными навыками.

Налоговым органом в материалы дела представлено письмо Пятигорской ТПП исх. № 424 от 30.08.2016, в котором Пятигорская ТПП в ответ на запрос налогового органа от 26.08.2016 № 04-16/011870 поясняет, что Пятигорской ТПП проведено экспертное исследование по определению интервала оптовой стоимости товаров за период 2011-2012 годы на территории КМВ по наименованиям согласно приложению, в результате которого составлено экспертное заключение № 15601000226 от 04.08.2014, подписанное экспертом Цатурян С.В.

Также в указанном письме Пятигорская ТПП указывает, что данное экспертное заключение по своей сути не является Актом экспертизы, требующим специальных знаний, а является заключением специалиста, где указаны ответы на поставленные вопросы по результатам исследования источников информации с использованием маркетинговых подходов.

В соответствии с положениями п.2 ст.71 АПК РФ арбитражный суд оценивает относимость, допустимость, достоверность каждого доказательства в отдельности, а также достаточность и взаимную связь доказательств в их совокупности. Каждое доказательство подлежит оценке арбитражным судом наряду с другими доказательствами (п.4 ст.72 АПК РФ).

Из содержания экспертного заключения, пояснений эксперта Цатурян С.В. и представленных в материалы дела писем Пятигорской ТПП следует, что по запросу налогового органа Пятигорской ТПП произведены маркетинговые исследования, в результате которых составлено экспертное заключение, которое при этом не содержит информации фактически заключенных сделок.

Налоговым кодексом РФ установлен порядок проведения экспертизы в рамках налоговой проверки.

Как следует из п. 1 ст. 95 Налогового кодекса РФ, в необходимых случаях для участия в проведении конкретных действий по осуществлению налогового контроля, в том числе при проведении выездных налоговых проверок, на договорной основе может быть привлечен эксперт.

Экспертиза назначается в случае, если для разъяснения возникающих вопросов требуются специальные познания в науке, искусстве, технике или ремесле. Экспертиза назначается постановлением должностного лица налогового органа, осуществляющего выездную налоговую проверку, если иное не предусмотрено НК РФ (п. 3 ст. 95 НК РФ). Должностное лицо налогового органа, которое вынесло постановление о назначении экспертизы, обязано ознакомить с этим постановлением проверяемое лицо и разъяснить его права, предусмотренные пунктом 7 настоящей статьи, о чем составляется протокол (п. 6 ст. 95 НК РФ).

В соответствии с п. 7 ст. 95 НК РФ, при назначении и производстве экспертизы проверяемое лицо имеет право: заявить отвод эксперту; просить о назначении эксперта из числа указанных им лиц; представить дополнительные вопросы для получения по ним заключения эксперта; присутствовать с разрешения должностного лица налогового органа при производстве экспертизы и давать объяснения эксперту; знакомиться с заключением эксперта.

Заключение эксперта или его сообщение о невозможности дать заключение предъявляются проверяемому лицу, которое имеет право дать свои объяснения и заявить

возражения, а также просить о постановке дополнительных вопросов эксперту и о назначении дополнительной или повторной экспертизы (п. 9 ст. 95 НК РФ).

Таким образом, ст. 95 НК РФ обязывает налоговый орган: вынести постановление о назначении экспертизы и ознакомить с ним налогоплательщика; обеспечить права налогоплательщика при проведении экспертизы; ознакомить налогоплательщика с результатами экспертизы; предоставить налогоплательщику возможность представить возражение и объяснения на заключение эксперта.

Доказательства вынесения налоговым органом постановления о назначении экспертизы по установлению рыночных цен в материалах дела отсутствуют.

Как следствие, налогоплательщик был лишен возможности воспользоваться своими правами, предусмотренными п. 7 ст. 95 НК РФ, в частности, представить аргументированные возражения на выводы, содержащиеся в данном заключении, налоговый орган при вынесении решения не может ссылаться в своем решении на заключение эксперта, полученное с нарушением норм Налогового кодекса РФ.

Обращение налоговых органов при проведении налоговых проверок к сторонним специалистам для проведения исследований в нарушение порядка, установленного ст.95, 96 НК РФ, влечет существенное нарушение предусмотренных НК РФ прав налогоплательщиков при проведении мероприятий налогового контроля.

Указанные обстоятельства являются основанием для признания экспертного заключения Пятигорской ТПП недопустимым доказательством.

Таким образом, информация о средних оптовых ценах на продукцию общества, содержащаяся в экспертном заключении Пятигорской ТПП не может использоваться для целей применения ст. 40 НК РФ, поскольку:

экспертное заключение Пятигорской ТПП само по себе не является официальным источником информации о рыночных ценах в сделках с идентичными (однородными) товарами;

экспертное заключение Пятигорской ТПП содержит данные не о рыночных ценах в заключенных сделках с идентичными (однородными) товарами, а о средней цене предложения, что не соответствует положениям ст.40 НК РФ;

данные, отраженные в экспертном заключении основаны на информации, содержащейся в сети Интернет и газете «Из рук в руки», которые не могут считаться официальными и достоверными источниками информации.

Экспертное заключение получено налоговым органом с нарушением положений ст.95 НК РФ – в отсутствие постановления о назначении экспертизы и ознакомления с указанным постановлением налогоплательщика.

В связи с вышеизложенным, арбитражный суд приходит к выводу, что проведение налоговым органом проверки соответствия примененных обществом цен в сделках с ООО «ТехноНИКОЛЬ-Строительные системы» уровню рыночных цен осуществлено в отсутствие законных оснований для проведения такой проверки (не установлен и не доказан факт взаимозависимости в соответствии с НК РФ) и с существенным нарушением положений ст.40 НК РФ.

Как следует из оспариваемого решения, в ходе проверки, к сделкам, заключенным в 2012 году между обществом и ООО «ТехноНИКОЛЬ - Строительные системы» налоговый орган применил метод цены последующей реализации, предусмотренный статьей 105.10 НК РФ.

В обоснование правомерности данных выводов, инспекция ссылается на то, что налоговым органам дано право самостоятельно устанавливать взаимозависимость, а также рассматривать манипулирование налогоплательщиком ценами в сделках как получение необоснованной налоговой выгоды с последующим доказательством этого факта в рамках выездной налоговой проверки, при этом, инспекцией могут быть применены методы, установленные главой 14.3 НК РФ.

Анализируя схему реализации готовой продукции, налоговый орган указал, что ООО «ТехноНИКОЛЬ - Строительные системы» является корпоративным центром, который координирует деятельность налогоплательщика. Налогоплательщик при этом осуществляет только производство продукции, а дальнейшую реализацию продукции, в том числе конечным потребителям, осуществляет ООО «ТехноНИКОЛЬ - Строительные системы».

По мнению инспекции, совокупность указанных обстоятельств свидетельствует, о наличии факта уклонения налогоплательщиком от налогообложения в результате манипулирования участниками сделки ценами и получения необоснованной налоговой выгоды, что дает право определить сумму дохода, сложившуюся в результате манипулирования ценами исходя из рыночных цен, в порядке, предусмотренном главами 14.3 - 14.5 НК РФ и доначислить налогоплательщику указанный доход и соответствующую сумму налогов.

Вместе с тем, суд считает, что у налогового органа отсутствует право квалифицировать сделки налогоплательщика, заключенные с ООО «ТехноНИКОЛЬ - Строительные системы», как контролируемые сделки.

С 2012 года НК РФ предусмотрен особый порядок проверки цен по контролируемым сделкам.

В соответствии с положениями п.1 ст.105.17 НК РФ проверка полноты и исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами проводится

Федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов.

В соответствии с положениями п.1 ст.105.14 НК РФ контролируемыми сделками являются сделки между взаимозависимыми лицами, а также приравненные к ним сделки по основаниям, установленным положениями данной статьи НК РФ.

В соответствии с положениями абз.3 п.1 ст.105.3 НК РФ, доходы, получаемые в сделках, сторонами которых являются лица, не признаваемые взаимозависимыми, признаются рыночными ценами.

Договор поставки между обществом и ООО «ТехноНИКОЛЬ-Строительные системы», действовавший в 2012 году, не является ни контролируемой сделкой, ни сделкой, приравненной к контролируемой (абз. 8 стр. 103 акта проверки и абз. 5 стр.75 обжалуемого решения). Доказательств обратного налоговым органом в ходе судебного разбирательства не представлено.

То есть, законные основания для осуществления проверки соответствия примененных обществом цен по указанной сделке уровню рыночных цен у налогового органа отсутствовали.

Верховный суд Российской Федерации в Определении от 11.04.2016 № 308-КГ15-16651 относительно контроля цен в 2012 году поясняет, что Налоговый кодекс РФ исключил из числа сделок между взаимозависимыми лицами, подлежащими контролю в порядке, предусмотренном разделом V.1 НК РФ сделки, не соответствующие критерию контролируемых сделок, а также объем доходов, по которым не превышает установленные ст.105.14 НК РФ суммовые критерии.

Таким образом, проведение контроля цен в сделке, не являющейся контролируемой и не приравненной к контролируемой сделке, прямо противоречит положениям п.3 ст.105.3 НК РФ, устанавливающей презумпцию соответствия цены такой сделки уровню рыночных цен.

При этом полномочиями по осуществлению контроля цен в 2012 году наделен только Федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области налогов и сборов (п.1 ст.105.17 НК РФ).

Следовательно, применение правил по контролю за ценами к сделкам общества и ООО «ТехноНИКОЛЬ - Строительные системы» при отсутствии признаков взаимозависимости между сторонами сделок, противоречит правилам, установленным Налоговым кодексом РФ.

Ссылаясь на Письмо Минфина России от 18.10.2012 № 03-01-18/8-145, налоговый орган в обоснование правомерности проведенной проверки соответствия примененных обществом цен рыночным ценам за 2012 год, указывает, что в случае совершения между взаимозависимыми лицами сделок, не отвечающих признакам контролируемых, контроль

соответствия цен, примененных в таких сделках, рыночным ценам может быть предметом выездных и камеральных проверок.

В подтверждение этой позиции налоговый орган приводит ссылку на апелляционное определение Верховного Суда РФ от 12.05.2016 № АПЛ16-124, в котором сделан вывод о том, что НК РФ не предусматривает закрытый перечень способов оценки размера необоснованной налоговой выгоды в целях доначисления налогов и сборов по результатам выездных и камеральных налоговых проверок и не содержит запрета на использование методов, установленных главой 14.3 НК РФ в целях определения ее размера.

В указанном деле рассматривалось требование общества о признании недействующим абзаца двенадцатого письма Минфина России от 18.10.2012 № 03-01-18/8-145 следующего содержания: «В иных случаях установления фактов уклонения от налогообложения в результате манипулирования налогоплательщиком ценами в сделках необходимо доказывание получения налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды в рамках выездных и камеральных проверок, в том числе с применением методов, установленных главой 14.3 Кодекса».

В указанном апелляционном определении Верховный Суд РФ делает вывод, что в рассматриваемом письме Минфина России не содержится выводов о возможности пересмотра цены по любым сделкам между взаимозависимыми лицами именно территориальными налоговыми органами.

В частности, Верховный Суд РФ указывает, что рассматриваемое письмо Минфина России не наделяет территориальные налоговые органы полномочиями по осуществлению контроля цен в сделках между взаимозависимыми лицами, которые, как уже сказано, с 1 января 2012 года принадлежат Федеральной налоговой службе.

Необходимо учитывать, что из буквального прочтения письма, которое является обязательным для исполнения налоговыми органами, следует, что доказывание получения налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды в рамках выездных и камеральных проверок, в том числе с применением методов, установленных главой 14.3 Кодекса, возможно только в случаях установления фактов уклонения от налогообложения в результате манипулирования налогоплательщиком ценами в сделках.

Термин «уклонение от налогообложения» в нормах НК РФ отсутствует, в связи с чем, следует использовать термины и определения из других отраслей права, в том значении, в котором они используются в соответствующих отраслях (ст. 11 НК РФ).

Согласно статье 199 УК РФ уклонением от налогообложения является непредставление налоговой декларации или иных документов, представление которых в соответствии с

законодательством Российской Федерации о налогах и сборах является обязательным, либо включение в налоговую декларацию или такие документы заведомо ложных сведений.

В рассматриваемом деле ни налогоплательщик, ни его контрагент не уклонялись от налогообложения, доказательства такого уклонения в материалах проверки отсутствуют и налоговым органом в дело не предоставлены.

Заявитель в судебном заседании настаивает, что ООО «Минводы-Кровля» и ООО «ТехноНИКОЛЬ-Строительные системы» были доступны для проведения мероприятий налогового контроля весь период своей хозяйственной деятельности, регулярно проходили выездные и камеральные налоговые проверки. Доказательств обратного налоговым органом не представлено.

В связи с чем, суд считает, что основания для применений к рассматриваемым в данном деле сделкам положений указанного абзаца Письма Минфина России отсутствуют.

Содержащиеся в оспариваемом решении выводы налогового органа об уклонении общества от налогообложения и получения необоснованной налоговой выгоды основаны на доводе об отклонении примененных обществом цен от рыночных.

Однако такой подход не соответствует смыслу и логике цитируемого абзаца Письма Минфина, который только при выявлении фактов уклонения от налогообложения позволяет налоговому органу определять сумму неуплаченных налогов и необоснованной налоговой выгоды, с применением методов гл. 14.3 НК РФ.

Кроме того, в соответствии с п.1 ст.1 НК РФ законодательство РФ о налогах и сборах состоит из Налогового кодекса РФ и принятых в соответствии с НК РФ Федеральных законов о налогах и сборах. Письма Министерства финансов РФ не относятся к актам законодательства РФ о налогах и сборах, и, являясь ответами на конкретные обращения отдельных лиц, отражают мнение Минфина РФ по отдельным вопросам применения законодательства РФ о налогах и сборах.

В решении от 01.02.2016 № АКПИ15-1383 Верховный Суд РФ отмечает, что из содержания представленных административным истцом судебных актов по делу № А63-5056/2015, в котором было удовлетворено его требование о признании частично недействительным решения налогового органа о привлечении ООО «Минводы-Кровля» к ответственности за совершение налогового правонарушения, следует, что на практике арбитражными судами также не дано иного толкования указанного письма Минфина России, которое, в свою очередь, не применено ими при разрешении дела в качестве правового акта, имеющего нормативные свойства.

Таким образом, Верховный суд РФ сделал вывод, что не применение судами

указанного письма Минфина России в качестве нормативного акта, является правомерным.

В апелляционном определении от 12.05.2016 № АПЛ16-124 Верховный Суд РФ также подтвердил, что оспариваемое положение представляет собой разъяснение Минфина России, фактически не имеющее нормативного содержания.

Таким образом, довод налогового органа о наличии у него в рассматриваемой ситуации права на осуществление контроля соответствия примененных обществом цен рыночным ценам за 2012 год отклоняется судам как несостоятельный, поскольку не соответствует нормам НК РФ и правовой позиции Верховного Суда РФ.

Выводы налогового органа о получении обществом необоснованной налоговой выгоды не подтверждаются материалами проверки и отраженными в оспариваемом решении обстоятельствами.

В соответствии с положениями гл.24 АПК РФ, при рассмотрении дела о признании недействительным ненормативного правового акта (решения налогового органа), арбитражный суд, осуществляет проверку законности и обоснованности выводов налогового органа в пределах обжалуемого ненормативного правового акта (решения).

Предметом рассмотрения судом дела о признании недействительным ненормативного правового акта налогового органа является правовая обоснованность и документальная поврежденность выводов налогового органа, на которых основываются доначисления сумм налога в обжалуемом ненормативном правовом акте.

Из п.5 ст.200 АПК РФ следует, что обязанность доказывания соответствия, оспариваемого ненормативного правового акта закону или иному нормативному акту, законности принятия оспариваемого решения, совершения оспариваемых действий (бездействия), возлагается на налоговый орган.

Ссылаясь в обжалуемом решении на ряд обстоятельств, касающихся взаимоотношений общества и ООО «ТехноНИКОЛЬ-Строительные системы», налоговый орган не поясняет, каким образом указанные обстоятельства свидетельствуют о получении обществом необоснованной налоговой выгоды и не приводит ссылок на доказательства ее получения.

Понятия «налоговая выгода» и «необоснованная налоговая выгода» введены в правоприменительную практику Постановлением Пленума ВАС РФ № 53 от 12.10.2006 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» (далее – Постановление № 53).

Согласно абз.2 п.1 Постановления № 53 под налоговой выгодой понимается уменьшение налоговой обязанности в следствие, в частности, уменьшения налоговой базы, получения налогового вычета, налоговой льготы, применения более низкой налоговой ставки, а

также получения права на возврат (зачет) или возмещение налога из бюджета.

Согласно п.4 указанного Постановления № 53 налоговая выгода может быть признана необоснованной, в частности, в случаях, если для целей налогообложения учтены операции не в соответствии с их действительным экономическим смыслом или учтены операции, не обусловленные разумными экономическими или иными причинами (целями делового характера).

Налоговая выгода не может быть признана обоснованной, если получена налогоплательщиком вне связи с осуществлением реальной предпринимательской или иной экономической деятельности (пункты 3, 9 Постановления № 53).

Фактически в Постановлении № 53 идет речь о том, что выводы налогового органа бесспорны лишь в случаях, если хозяйственной операции как таковой не было (отсутствуют подтверждающие надлежащим образом оформленные документы), либо сделка, явно не имеет никакого экономического смысла, кроме получения необоснованной налоговой выгоды.

Установление судом разумных экономических или иных причин (деловой цели) в действиях налогоплательщика осуществляется с учетом оценки обстоятельств, свидетельствующих о его намерениях получить экономический эффект в результате реальной предпринимательской или иной экономической деятельности. Судам необходимо учитывать, что налоговая выгода не может рассматриваться в качестве самостоятельной деловой цели.

Таким образом, применительно к рассматриваемой ситуации должно быть установлено и доказано, что целью деятельности налогоплательщика является получение экономического эффекта исключительно или преимущественно за счет получения налоговой выгоды.

Из материалов дела следует, что общество учреждено в 2004 году и на протяжении всего периода своего существования осуществляет деятельность по производству строительных материалов.

Материалами дела подтверждается и не оспаривается налоговым органом, что на протяжении всего периода своей деятельности общество реализует 100% объема производимой продукции в адрес компании ООО «ТехноНИКОЛЬ-Строительные системы».

Такая организация хозяйственной деятельности является обычной для общества и применяется обществом с момента его создания.

Согласно правовой позиции Верховного Суда РФ, выраженной в Определении от 25.04.2016 № 305-КГ16-2853, экономические цели деятельности налогоплательщика не могут быть поставлены под сомнение, если такая деятельность фактически приносит экономический эффект.

Обществом в материалы дела представлены документы, подтверждающие, устойчивый

рост его финансовых показателей, согласно которым сумма налога на прибыль организаций увеличилась с 1 508 000 руб. в 2009 году до 3 011 000 руб. в 2012 году и с 3 011 000 руб. в 2012 году до 14 645 000 руб. в 2015 году (отчеты о прибылях и убытках за 2009-2011 годы, отчеты о финансовых результатах за 2012-2015 годы).

Приведенные выше результаты экономической деятельности общества свидетельствуют не только о направленности деятельности общества на получение реального экономического эффекта от осуществляемой предпринимательской деятельности, но и о фактическом получении обществом прибыли и реального экономического эффекта от осуществляемой предпринимательской деятельности.

При этом налоговым органом установлено, что общество является крупнейшим налогоплательщиком (стр.1 обжалуемого решения), что свидетельствует о надлежащем исполнении обществом своих налоговых обязательств и уплате налогов в существенных размерах.

Из вышеизложенных обстоятельств следует, что осуществляемая обществом предпринимательская деятельность направлена на достижение реального экономического эффекта, а не на получение необоснованной налоговой выгоды. Доказательств обратного ни акт проверки, ни обжалуемое решение, ни материалы дела не содержат, доводы налогового органа, обратного также не доказывают.

Также необходимо учитывать, что какое-либо манипулирование ценой (при отсутствии такого термина в НК РФ) между двумя юридическими лицами, находящимися на общей системе налогообложения, не имеющих убытков в проверяемом периоде, не может привести к уклонению от уплаты налогов (занижению совокупного размера налогового бремени взаимозависимых лиц), а может привести лишь к перераспределению размера налоговой нагрузки между участниками сделки.

Инспекцией не опровергнут факт оплаты ООО «ТехноНИКОЛЬ - Строительные системы» стоимости приобретенного товара, не опровергнут и не поставлен под сомнение факт перечисления в бюджет налога на добавленную стоимость и налога на прибыль обоими участниками сделки.

Не принято налоговым органом во внимание и то, что получение необоснованной налоговой выгоды возможно только в случае формирования разницы между, например, суммой налогов, подлежащих уплате по общей системе налогообложения, и суммой налога, исчисленного при применении упрощенной системы налогообложения, в том время, как между участниками сделки, применяющими общую систему налогообложения, такая выгода невозможна, поскольку общая сумма уплаченного в бюджет налога не меняется.

Таким образом, налоговый орган, сославшись на взаимозависимость участников сделки, не доказал факт получения проверяемым налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды.

Довод налогового органа о взаимозависимости общества и ООО «ТехноНИКОЛЬ-Строительные системы» сам по себе не является доказательством получения обществом необоснованной налоговой выгоды.

Взаимозависимость участников сделок сама по себе не является доказательством получения налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды, а может иметь юридическое значение в целях налогового контроля, только если установлено, что такая взаимозависимость используется участниками сделки как возможность для осуществления согласованных действий, не обусловленных разумными экономическими или иными причинами (Определение Верховного Суда РФ от 11.04.2016 № 308-КГ15-16651).

Обжалуемое решение не содержит данных относительно того, каким образом вывод о взаимозависимости общества и ООО «ТехноНИКОЛЬ-Строительные системы» свидетельствует о получении обществом необоснованной налоговой выгоды при условии реальности и прибыльности хозяйственной деятельности общества, а также исполнения налоговых обязательств, как обществом, так и ООО «ТехноНИКОЛЬ-Строительные системы».

В обжалуемом решении налоговым органом приводятся ссылки на ряд обстоятельств, которые, по мнению налогового органа, свидетельствуют о получении обществом необоснованной налоговой выгоды, в частности: общество и филиал «Кавказ» ООО «ТехноНИКОЛЬ-Строительные системы» находятся по одному адресу; часть сотрудников общества входят в штат сотрудников филиала «Кавказ» ООО «ТехноНИКОЛЬ-Строительные системы»; отправка платежных документов от имени и общества и филиала «Кавказ» ООО «ТехноНИКОЛЬ-Строительные системы» осуществляется с одного IP-адреса; выдача заработной платы сотрудникам и общества, и филиала «Кавказ» ООО «ТехноНИКОЛЬ-Строительные системы» осуществляется в одной кассе.

Каким образом вышеуказанные обстоятельства свидетельствуют о направленности деятельности общества на получение необоснованной налоговой выгоды и о ее фактическом получении, инспекцией ни в акте проверки, ни в обжалуемом решении не разъясняется.

Налоговый орган приводит довод о том, что ООО «Миара» и ООО «Инвест-Кровля» являются учредителями как общества, так и ООО «ТехноНИКОЛЬ-Строительные системы», которое является взаимозависимым с ООО «Эллада», ООО «Боардсервис МВК».

Между тем взаимозависимость указанных организаций друг с другом не свидетельствует ни о взаимозависимости общества с указанными организациями, ни о

получении обществом необоснованной налоговой выгоды по сделкам с указанными компаниями.

В обжалуемом решении налоговый орган ссылается на наличие фактов, подтверждающих дробление заявителем бизнеса, отсутствие деловой разумности и экономической целесообразности действий налогоплательщика. По мнению инспекции, в результате манипулирования ценами группой лиц, которые являются частью одного целого механизма, созданного исключительно для неправомерного получения налоговой выгоды ООО «Минводо-Кровля» занижена налогооблагаемая база на сумму 104 480 335 рублей.

Вместе с тем, доказательств, подтверждающих указанные обстоятельства, инспекцией не представлено.

С точки зрения действующего законодательства (ст. 57 ГК РФ) признаками дробления бизнеса являются: реорганизация юридического лица в форме разделения или выделения; регистрация новой организации с передачей ей каких-либо активов, имущества и т.д.

Налогоплательщик, как и его контрагент ООО «ТехноНИКОЛЬ - Строительные системы» зарегистрированы в 2004 году, в связи с чем, отсутствуют основания для квалификации данных организаций как вновь созданных. Данные организации не подвергались реорганизации в форме разделения или выделения.

Следовательно, утверждение инспекции, что исключительной целью создания общества и его контрагента явилось создание механизма манипуляции цен, при том, что каждый из них является добросовестным налогоплательщиком, является необоснованным.

И общество, и его контрагент - ООО «ТехноНИКОЛЬ-Строительные системы» находятся на общей системе налогообложения, то есть, уплачивают и налог на прибыль организаций, и НДС.

Из положений законодательства о налогах и сборах следует, что сумма расходов, уменьшающих налоговую базу по налогу на прибыль организаций у общества, подлежит отражению в составе доходов у соответствующего контрагента, что увеличивает налоговую базу по налогу на прибыль организаций у указанного контрагента.

Сумма НДС, принятого обществом к вычету, подлежит отражению в составе исчисленного НДС у организации-контрагента, что также увеличивает налоговую базу по НДС.

Доводы о том, что компании ООО «Эллада», ООО «Боардсервис КМВ», ООО «ТехноНИКОЛЬ-Строительные системы» и ООО «ТехноНИКОЛЬ-Финанс» не исполняют свои налоговые обязательства и не уплачивают соответствующие налоги в бюджет, в обжалуемом решении инспекцией не приводятся.

Довод налогового органа о том, что у общества отсутствовала деловая цель при

заключении сделок с ООО «ТехноНИКОЛЬ-Строительные системы» отклоняется судом как бездоказательный и противоречащий материалам дела.

Общество является производителем продукции из битумных материалов (ОКВЭД – 26.82.2 – производство изделий из асфальта и аналогичных материалов).

Реализация всего объема производимой продукции в адрес ООО «ТехноНИКОЛЬ-Строительные системы» имеет для общества коммерческие преимущества по сравнению с другими моделями организации предпринимательской деятельности:

обеспечение обществу ежедневной возможности реализации 100% произведенной продукции, что исключает риск не полной реализации продукции более мелким дилерам;

обеспечение обществу использование всей производственной мощности в связи с наличием возможности реализации всего объема продукции постоянному партнеру;

исключение коммерческого риска снижения спроса на производимую обществом продукцию, поскольку поставка продукции в адрес ООО «ТехноНИКОЛЬ-Строительные системы» не привязана к уровню спроса на продукцию на рынке в конкретный момент;

отсутствие риска несения убытков от порчи (повреждения) произведенной продукции во время ее хранения или отгрузки покупателям, а также отсутствие рисков, связанных с сезонным нарушением логистики в регионе;

отсутствие необходимости несения расходов на рекламу производимой обществом продукции.

Вышеперечисленные обстоятельства позволяют обществу вести эффективную предпринимательскую деятельность, о чем свидетельствуют следующие факты:

общество является успешным предприятием с устойчиво растущими показателями финансовой деятельности (подтверждено отчетами о прибылях и убытках и о финансовых результатах);

общество является крупнейшим налогоплательщиком, что установлено налоговым органом (стр.1 обжалуемого решения);

общая выручка общества от реализации продукции в 2012 году составила 1 540 419 953 руб., в т.ч. НДС – 234 945 755 руб.

ООО «ТехноНИКОЛЬ-Строительные системы» является оптовым поставщиком широкого ассортимента строительных материалов (ОКВЭД – 51.53.24 – оптовая торговля прочими строительными материалами, 51.70 – прочая оптовая торговля).

Как установлено налоговым органом ООО «ТехноНИКОЛЬ-Строительные системы» не располагает производственными мощностями и осуществляет исключительно торговую деятельность через разветвленную сеть филиалов в различных регионах Российской

Федерации, являясь крупнейшим оптовым поставщиком широкого ассортимента продукции, включающего в себя продукцию, производимую как обществом, так и рядом других компаний.

Деловой целью сотрудничества с обществом для ООО «ТехноНИКОЛЬ-Строительные системы» является ежедневная и непрерывная поставка максимального объема продукции, производимой обществом, позволяющая оперировать максимальными объемами продукции при взаимодействии с дилерами.

Сотрудничая с ООО «ТехноНИКОЛЬ-Строительные системы», дилеры получают возможность приобретать у одного поставщика широкий ассортимент товаров (технология «одно окно»), производимых как обществом, которые составляют менее 4% всего ассортимента, так и другими компаниями, которые составляют более 96% всего ассортимента.

Довод налогового органа о том, что ООО «ТехноНИКОЛЬ-Строительные системы» является посредником, не выполняющим какой-либо функции и не несущим каких-либо рисков подлежит отклонению.

ООО «ТехноНИКОЛЬ-Строительные системы», как и любая другая торговая организация, несет риск не востребованности приобретенного у общества товара вследствие снижения спроса и изменения конъюнктуры рынка; риск снижения мелкооптовых и розничных цен на продукцию, приобретенную у общества; риск потери приобретенной у общества продукцией потребительских свойств в результате порчи или повреждения, а также риск порчи (повреждения) или утраты продукции при перевозке.

При этом ООО «ТехноНИКОЛЬ-Строительные системы» несет и расходы на осуществление своей торговой деятельности: на привлечение кредитных денежных средств; на рекламу реализуемых товаров и поиск покупателей; на хранение товара, приобретенного у общества (аренда складских помещений); на отгрузку товара в адрес покупателей; расходы, связанные с реализацией продукции на экспорт; на страхование товара и предпринимательских рисков; на поддержание разветвленной филиальной сети.

Указанные обстоятельства свидетельствуют о том, что взаимоотношения общества с ООО «ТехноНИКОЛЬ-Строительные системы» являются обычной предпринимательской деятельностью и носят реальный характер.

Доказательства неисполнения ООО «ТехноНИКОЛЬ-Строительные системы» своих налоговых обязательств налоговым органом не приведены.

Инспекция приводит довод о том, что общество имеет возможность самостоятельно осуществлять реализацию своей продукции широкому кругу покупателей, если бы деятельность общества была организована по-другому, что более целесообразно для общества.

Однако указанный довод налогового органа о нецелесообразности осуществляемой

обществом деятельности носит предположительный характер и не является основанием для признания факта необоснованной налоговой выгоды.

Как следует из представленной в материалы дела выписки из ЕГРЮЛ, общество зарегистрировано в качестве юридического лица в сентябре 2004 года (ОКВЭД – 26.82.2 – производство изделий из асфальта и аналогичных материалов).

Согласно данным ЕГРЮЛ, ООО «ТехноНИКОЛЬ-Строительные системы» зарегистрировано в качестве юридического лица в апреле 2004 года (ОКВЭД – 51.53.24 – оптовая торговля прочими строительными материалами, 51.70 – прочая оптовая торговля).

Заявитель настаивает, что с момента создания общество никогда не осуществляло деятельности по самостоятельной реализации производимой продукции в адрес широкого круга покупателей и не планирует осуществление такой деятельности в дальнейшем.

Общество осуществляло и осуществляет свою предпринимательскую деятельность реализуя 100% продукции одному крупному покупателю – ООО «ТехноНИКОЛЬ-Строительные системы», что позволяет обществу иметь высокую финансовую устойчивость на рынке за счет минимизации коммерческих рисков и максимального использования производственных мощностей.

Применяемая обществом модель ведения хозяйственной деятельности не может свидетельствовать о направленности деятельности общества на получение необоснованной налоговой выгоды.

Иное противоречило бы принципу свободы предпринимательской деятельности, согласно которому ни налоговые органы, ни суды не призваны проверять экономическую целесообразность принимаемых налогоплательщиком решений в сфере бизнеса.

Согласно абз.1 п.4 Постановления № 53, налоговая выгода не может быть признана обоснованной, если получена налогоплательщиком вне связи с осуществлением реальной предпринимательской или иной экономической деятельности. При этом следует учитывать, что возможность достижения того же экономического результата с меньшей налоговой выгодой, полученной налогоплательщиком путем совершения других предусмотренных или не запрещенных законом операций, не является основанием для признания налоговой выгоды необоснованной.

Согласно п.1 ст.1 ГК РФ гражданское законодательство основывается на признании равенства участников регулируемых им отношений, неприкосновенности собственности, свободы договора, недопустимости произвольного вмешательства кого-либо в частные дела, необходимости беспрепятственного осуществления гражданских прав, обеспечения восстановления нарушенных прав, их судебной защиты.

Согласно правовой позиции Конституционного Суда Российской Федерации, изложенной в Определении от 16.12.2008 № 1072-О-О, в силу принципа свободы экономической деятельности (ст.8, ч.1 Конституции РФ) налогоплательщик осуществляет ее самостоятельно на свой риск и вправе самостоятельно и единолично оценивать ее эффективность и целесообразность.

Судебный контроль не призван проверять экономическую целесообразность решений, принимаемых субъектами предпринимательской деятельности, которые в сфере бизнеса обладают самостоятельностью и широкой дискрецией, поскольку в силу рискованного характера такой деятельности существуют объективные пределы в возможностях судов выявлять наличие в ней деловых просчетов. Законодательство о налогах и сборах не содержит положений, наделяющих налоговые органы полномочиями при осуществлении ими контрольных функций в сфере налогов и сборов, проверять экономическую целесообразность, рациональность и эффективность заключаемых хозяйствующими субъектами сделок и принимаемых решений.

В признании обоснованности получения налоговой выгоды может быть отказано, если судом установлено, что главной целью, преследуемой налогоплательщиком, являлось получение дохода исключительно или преимущественно за счет налоговой выгоды в отсутствие намерения осуществлять реальную экономическую деятельность.

Доказательства того, что главной или преимущественной целью общества при осуществлении хозяйственной деятельности является получение налоговой выгоды, налоговым органом в материалы дела не представлены.

При этом следует учитывать, что хозяйствующие субъекты самостоятельно по своему усмотрению выбирают способы достижения результата от предпринимательской деятельности, в полномочия налоговых органов входит лишь контроль соблюдения налогоплательщиками законодательства о налогах и сборах, а не вменение им доходов, исходя из собственного видения способов достижения налогоплательщиками экономического эффекта с меньшими затратами (Постановления Президиума ВАС РФ от 26.02.2008 № 11542/07, от 18.03.2008 № 14616/07, от 28.10.2010 № 8867/10).

Из вышеизложенного следует, что налоговый орган не представил каких-либо доказательств получения обществом необоснованной налоговой выгоды, что исключает возможность применения методов, предусмотренных гл.14.3 НК РФ.

Как следует из обжалуемого решения при осуществлении проверки соответствия примененных обществом цен рыночным ценам за 2012 год, налоговым органом применен метод цены последующей реализации.

В соответствии с п.1 ст.105.10 НК РФ метод цены последующей реализации является

методом определения соответствия цены в анализируемой сделке рыночной цене на основании сопоставления валовой рентабельности, полученной лицом, совершившим анализируемую сделку, при последующей реализации (перепродаже) им товара, приобретенного им в этой анализируемой сделке (группе однородных сделок), с рыночным интервалом валовой рентабельности, определенным в порядке, предусмотренном ст.105.8 НК РФ.

Согласно п.3 ст.105.8 НК РФ при определении интервала рентабельности используются значения рентабельности, определяемые по результатам:

не менее четырех сопоставимых сделок, в том числе совершенных налогоплательщиком, при условии, что указанные сделки совершены с лицами, не являющимися взаимозависимыми с налогоплательщиком;

либо на основании данных бухгалтерской (финансовой) отчетности не менее четырех сопоставимых организаций.

Из обжалуемого решения (стр.98) интервал рентабельности определялся налоговым органом на основании данных бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций, являющихся, по мнению налогового органа, сопоставимыми организациями с ООО «ТехноНИКОЛЬ-Строительные системы».

В соответствии с абз.2 п.3 ст.105.8 НК РФ выбор организаций осуществляется с учетом их отраслевой специфики и соответствующих видов деятельности, осуществляемых ими в сопоставимых экономических (коммерческих) условиях относительно анализируемой сделки.

Согласно пп.1 п.5 ст.105.8 НК РФ расчет рентабельности по результатам деятельности, осуществляемой в сопоставимых экономических (коммерческих) условиях, на основании данных бухгалтерской (финансовой) отчетности организации может производиться при условии, что организация осуществляет сопоставимую деятельность и выполняет сопоставимые функции, связанные с этой деятельностью.

Налоговым органом для расчета рентабельности были отобраны четыре компании: ООО «Стройград» ИНН 2630040976, ООО «Старт-Строй» ИНН 2632069120, ООО «Шульгина и К» ИНН 2630042331, ООО «Стройоптторг» ИНН 0901051787.

Министерство финансов РФ в письме от 08.02.2014 № 03-01-18/5225 поясняет, что в качестве источников информации при выборе организации для целей определения интервала рентабельности используются бухгалтерская (финансовая) отчетность организации, общероссийский классификатор видов экономической деятельности, а также международные и иные классификаторы.

Отбор указанных компаний осуществлялся налоговым органом на основе анализа банковских выписок ООО «ТехноНИКОЛЬ-Строительные системы» (абз.5 стр.80 обжалуемого

решения), что не соответствует требованиям НК РФ, согласно которым источники информации должны быть открытыми.

Кроме того, продукция общества реализуется ООО «ТехноНИКОЛЬ-Строительные системы» в адрес порядка ста независимых компаний, сведения о которых также содержатся в банковских выписках.

В частности, одним из покупателей ООО «ТехноНИКОЛЬ-Строительные системы» согласно данным системы СПАРК является компания ООО «СЕВКАВГИДРОИЗОЛСТРОЙ» ИНН 2630029443, которая показывает уровень валовой рентабельности в 2009 году - 23,66%, в 2010 году - 27,42%, в 2011 году - 25,63%. Однако налоговым органом выборка компаний была ограничена лишь указанными четырьмя компаниями с наименьшим показателем рентабельности.

В обжалуемом решении налоговый орган осуществил анализ сопоставимости сделок отобранных организаций (ООО «Стройград», ООО «Старт-Строй», ООО «Шульгина и К», ООО «Стройоптторг»), в то время как применяемые им показатели требуют проведения анализа сопоставимости самих организаций.

Суд соглашается с доводом налогоплательщика, что ни одна из отобранных налоговым органом компаний не соответствует критерию, установленному в пп.1 п.5 ст.105.8 НК РФ - не является сопоставимой компанией с ООО «ТехноНИКОЛЬ-Строительные системы» и осуществляет свою хозяйственную деятельность в существенно отличающихся экономических (коммерческих) условиях.

О существенном отличии экономических (финансовых) условий указанных компаний от экономических (финансовых) условий ООО «ТехноНИКОЛЬ-Строительные системы» свидетельствуют следующие факты и обстоятельства.

Отобранные компании являются покупателями продукции общества у ООО «ТехноНИКОЛЬ-Строительные системы», что исключает возможность осуществления их деятельности в сопоставимых экономических (коммерческих) условиях с ООО «ТехноНИКОЛЬ-Строительные системы». В тот момент, когда ООО «ТехноНИКОЛЬ-Строительные системы» является поставщиком товара, указанные компании являются покупателем данного товара.

ООО «ТехноНИКОЛЬ-Строительные системы» осуществляет закупку 100% товара у его производителей, одним из которых является общество. Отобранные компании осуществляют закупку продукции не у производителя, а у крупного оптового поставщика, которым является ООО «ТехноНИКОЛЬ-Строительные системы», что также оказывает влияние на условия ведения их хозяйственной деятельности.

При сопоставимости условий сделок должны быть учтен такой фактор, как количество товаров (п. 5 ст. 105.5 НК РФ). В рассматриваемой ситуации данный фактор налоговым органом учтен не был. Закупка продукции общества указанными компаниями осуществляется в несоразмерно меньших объемах.

Как следует из материалов дела, объем продукции, закупленной ООО «ТехноНИКОЛЬ-Строительные системы» у общества, в 2012 году составил 1 305 474 198 руб. без учета НДС.

Закупки выбранных четырех компаний продукции общества у ООО «ТехноНИКОЛЬ-Строительные системы» в 2012 году осуществлялись в несоразмерно меньших объемах – 47 551 896 руб. (таблица 31 на стр.98-101 обжалуемого решения). При этом реализация приобретенной у ООО «ТехноНИКОЛЬ-Строительные системы» продукции указанными компаниями осуществляется еще меньшими объемами.

Указанные обстоятельства свидетельствуют о том, что отобранные налоговым органом компании (ООО «Стройград», ООО «Старт-Строй», ООО «Шульгина и К», ООО «Стройоптторг»), имея идентичные с ООО «ТехноНИКОЛЬ-Строительные системы» коды ОКВЭД, осуществляют свою деятельность в существенно отличающихся экономических (коммерческих) условиях, поскольку являются покупателями ООО «ТехноНИКОЛЬ-Строительные системы» и оперируют несопоставимо меньшими объемами товара.

Кроме того, расчет интервала рентабельности на основании данных бухгалтерской отчетности четырех отобранных компаний осуществлен налоговым органом с использованием методов, не предусмотренных положениями НК РФ.

При запросе показателя валовой рентабельности по сопоставимому виду деятельности с ООО «ТехноНИКОЛЬ-Строительные системы» компаниям Ставропольского края и Карачаево-Черкесской Республики, система СПАРК определяет границы его интервала за период 2009-2011 годы 6% - 22%.

Исследовав бухгалтерскую отчетность отобранных четырех компаний (ООО «Стройград», ООО «Старт-Строй», ООО «Шульгина и К», ООО «Стройоптторг»), налоговый орган в обжалуемом решении (абз.3, 5 стр.102) определил рыночный интервал валовой рентабельности указанных четырех компаний от 7,256% до 11,741%, повысив минимальную и снизив максимальную границу относительно данных системы СПАРК.

В соответствии с положениями п.4 ст.105.10 НК РФ в случае, если валовая рентабельность лица, осуществляющего перепродажу, находится в пределах интервала рентабельности, определенного в порядке, предусмотренном статьей 105.8 НК РФ, для целей налогообложения признается, что цена, по которой товар приобретен в контролируемой сделке, соответствует рыночной цене.

То есть, при последующем сопоставлении показателя рентабельности лица, осуществляющего перепродажу (ООО «ТехноНИКОЛЬ-Строительные системы»), с вышеуказанным интервалом рентабельности (по 4 отобраным компаниям), согласно п.4 ст. 105.10 НК РФ, применяется минимальная и максимальная граница установленного интервала (7,256% до 11,741%).

Однако требования указанной нормы НК РФ налоговым органом не выполнены, поскольку расчет рыночной цены произведен налоговым органом в разрезе каждого наименования продаваемой продукции, с применением различного интервала валовой рентабельности для каждого товара.

В частности, в отношении позиции «Бикрост ТКП гранулят серый» применен интервал рентабельности только по компании ООО «Старт-Строй» от 5,643% до 6,349% (Таблица № 33 на стр.103 обжалуемого решения), что значительно отличается от интервала рентабельности определенного на основании бухгалтерской отчетности отобранных налоговым органом всех четырех компаний от 7,256% до 11,741%.

Показатели 5,643% - 6,349% (самые низкие) получены по компании ООО «Старт-Строй» - единственной организации, закупавшей в 2012 году у ООО «ТехноНИКОЛЬ-Строительные системы» товар с наименованием «Бикрост ТКП, гранулят серый», на сумму 142 000 руб.

В 2012 году выручка ООО «Старт-Строй» составила 370 288 000 руб., а показатель себестоимости проданной продукции - 350 390 000 руб.

Из указанных данных следует, что себестоимость анализируемой группы товара «Бикрост ТКП, гранулят серый» составила 0,04% от всей себестоимости проданного этой компанией товара.

Очевидно, что показатель валовой рентабельности ООО «Старт-Строй» сформирован в целом не за счет продаж товара «Бикрост ТКП, гранулят серый», а за счет продаж иной продукции.

То есть, налоговый орган в данном случае использовал интервал рентабельности лишь одной компании из отобранных четырех, что не соответствует положениям НК РФ.

Как следует из обжалуемого решения, показатель рентабельности определялся налоговым органом по данным бухгалтерской отчетности не менее четырех отобранных компаний. Данные бухгалтерской отчетности содержат финансовые показатели по деятельности компании в целом, а не в разрезе каждого продаваемого продукта, в связи с чем, иные документы и сведения для расчета уровня рентабельности использоваться не должны. Факт отсутствия у некоторых отобранных компаний сделок по продаже аналогичного товара не

является основанием для исключения показателей указанных компаний из расчета рентабельности.

Положения НК РФ не предусматривают возможности использовать данные финансовой отчетности только одной из отобранных четырех компаний и применять интервал рентабельности, построенный только по этой компании и применительно только к отдельным видам продаж.

Довод о том, что, что для расчета минимальных и максимальных интервалов рентабельности могут быть задействованы данные о рентабельности не всех выбранных компаний, а только тех, которые совершали сделки с данным видом продукции (абз.1 стр.103 обжалуемого решения), не соответствует положениям НК РФ.

При этом в соответствии с пп.1 п.1 ст.105.8 НК РФ валовая рентабельность определяется как отношение валовой прибыли к выручке от продаж, исчисленной без учета акцизов и налога на добавленную стоимость.

Валовая рентабельность ООО «ТехноНИКОЛЬ-Строительные системы» рассчитанная в соответствии с положениями указанной нормы, соответствует рыночному интервалу рентабельности по региону.

Выручка ООО «ТехноНИКОЛЬ-Строительные системы» от реализации товаров в адрес отобранных налоговым органом четырех компаний (ООО «Стройград», ООО «Старт-Строй», ООО «Шульгина и К», ООО «Стройоптторг») составила 47 551 896 руб. Себестоимость указанных продаж составила 39 045 434 руб.

Из указанных данных (таблица 31 на стр.98 обжалуемого решения) следует, что валовая рентабельность продаж ООО «ТехноНИКОЛЬ-Строительные системы» в адрес указанных четырех компаний составляет 17,89%. Указанный показатель рентабельности лежит в пределах границ рыночного интервала от 6% до 22%, что в соответствии с положениями п.4 ст.105.10 НК РФ свидетельствует о соответствии цены по контролируемой сделке уровню рыночных цен.

Таким образом, результаты проведенной налоговым органом проверки соответствия примененных обществом цен рыночным ценам при таких нарушениях не могут считаться достоверными, что свидетельствует и о необоснованности произведенных на основании таких результатов доначислений.

Проведение налоговым органом проверки соответствия примененных обществом в 2012 году цен в сделках с ООО «ТехноНИКОЛЬ-Строительные системы» уровню рыночных цен, является незаконным, поскольку было осуществлено:

в отсутствие полномочий для проведения такой проверки (территориальные налоговые

органы не наделены полномочиями по контролю цен в каких-либо сделках в 2012 году);

в отсутствие законных оснований для проведения такой проверки (сделка не является ни контролируемой, ни приравненной к контролируемым сделкам);

в отсутствие доказанного факта получения обществом необоснованной налоговой выгоды при подтверждении факта уплаты налогов и обществом, и его контрагентом;

с существенным нарушением правил проведения такой проверки (отобранные компании не являются сопоставимыми, не соответствуют критериям ст.105.8 НК РФ, показатель валовой рентабельности рассчитан недопустимыми методами).

В судебном заседании, открытом 01.09.2016, налоговым органом заявлено ходатайство о проведении судебной экспертизы по определению рыночных цен кровельной и гидроизоляционной продукции в течение 2012 года.

Общество возражало против назначения указанной судебной экспертизы по ходатайству налогового органа, указав, что назначение такой экспертизы нарушает принцип разделения судебной и исполнительной власти и по своей сути будет являться проведением мероприятий налогового контроля в ходе судебного разбирательства.

Арбитражный суд не находит оснований для назначения указанной экспертизы по следующим основаниям.

В соответствии с ч.1 ст.82 АПК РФ для разъяснения возникающих при рассмотрении дела вопросов, требующих специальных знаний, арбитражный суд назначает экспертизу по ходатайству лица, участвующего в деле, или с согласия лиц, участвующих в деле. В случае, если назначение экспертизы предписано законом или предусмотрено договором либо необходимо для проверки заявления о фальсификации представленного доказательства, либо если необходимо проведение дополнительной или повторной экспертизы, арбитражный суд может назначить экспертизу по своей инициативе.

Между тем вопросы, требующие специальных знаний, при рассмотрении настоящего дела, отсутствуют.

В соответствии с ч.4 ст.200 АКП РФ при рассмотрении дел об оспаривании ненормативных правовых актов, решений и действий (бездействия) органов, осуществляющих публичные полномочия, должностных лиц арбитражный суд в судебном заседании осуществляет проверку оспариваемого акта или его отдельных положений, оспариваемых решений и действий (бездействия) и устанавливает их соответствие закону или иному нормативному правовому акту, устанавливает наличие полномочий у органа или лица, которые приняли оспариваемый акт, решение или совершили оспариваемые действия (бездействие), а также устанавливает, нарушают ли оспариваемый акт, решение и действия (бездействие) права

и законные интересы заявителя в сфере предпринимательской и иной экономической деятельности.

Согласно ч.5 ст.200 АПК РФ обязанность доказывания соответствия оспариваемого ненормативного правового акта закону или иному нормативному правовому акту, законности принятия оспариваемого решения, совершения оспариваемых действий (бездействия), наличия у органа или лица надлежащих полномочий на принятие оспариваемого акта, решения, совершение оспариваемых действий (бездействия), а также обстоятельств, послуживших основанием для принятия оспариваемого акта, решения, совершения оспариваемых действий (бездействия), возлагается на орган или лицо, которые приняли акт, решение или совершили действия (бездействие).

Предметом рассматриваемого дела является законность и обоснованность ненормативного правового акта налогового органа – решения от 14.01.2015 № 11-30/91 о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, вынесенного в порядке ст.101 НК РФ по результатам выездной налоговой проверки, проведенной в порядке ст.89 НК РФ.

Из п.8 ст.101 НК РФ следует, что в решении о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения излагаются обстоятельства совершенного привлекаемым к ответственности лицом налогового правонарушения так, как они установлены проведенной проверкой, со ссылкой на документы и иные сведения, подтверждающие указанные обстоятельства, доводы, приводимые лицом, в отношении которого проводилась проверка, в свою защиту, и результаты проверки этих доводов, решение о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности за конкретные налоговые правонарушения с указанием статей настоящего Кодекса, предусматривающих данные правонарушения, и применяемые меры ответственности. В решении о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения указываются размер выявленной недоимки и соответствующих пеней, а также подлежащий уплате штраф.

Таким образом, из вышеизложенных норм АПК РФ и НК РФ следует, что в предмет настоящего дела входит оценка соответствия обжалуемого решения налогового органа и содержащихся в нем выводов положениям норм законодательства о налогах и сборах и обоснованности произведенных доначислений, а не установление рыночной стоимости товаров, указанных в решении налогового органа.

Согласно разъяснениям Пленума ВАС РФ, данным в п.8 Постановления от 04.04.2014 № 23 «О некоторых вопросах практики применения арбитражными судами законодательства об экспертизе», определяя круг и содержание вопросов, по которым необходимо провести

экспертизу, суд исходит из того, что вопросы права и правовых последствий оценки доказательств не могут быть поставлены перед экспертом.

Предметом настоящего дела является законность и обоснованность обжалуемого решения налогового органа, то есть, проверка соответствия содержащихся в нем данных и выводов требованиям законодательства о налогах и сборах, что в данном случае исключает необходимость назначения экспертизы по ходатайству налогового органа.

Кроме того, необходимо учитывать, что в соответствии с п.9 ст.105.7 НК РФ в случае, если методы, указанные в пункте 1 настоящей статьи, не позволяют определить, соответствует ли цена товара (работы, услуги), примененная в разовой сделке, рыночной цене, соответствие цены, примененной в такой сделке, рыночной цене может быть определено исходя из рыночной стоимости предмета сделки, устанавливаемой в результате независимой оценки в соответствии с законодательством Российской Федерации или иностранных государств об оценочной деятельности. При этом под разовой сделкой в целях настоящей статьи понимается сделка, экономическая суть которой отличается от основной деятельности организации, и которая осуществляется на разовой основе.

Обжалуемое решение налогового органа не содержит каких-либо данных о невозможности определения рыночной цены на продукцию общества в связи с тем, что сделка носит разовый характер, что исключает возможность установления рыночных цен по сделке путем проведения независимой оценки в ходе мероприятий налогового контроля.

Назначение судебной экспертизы по установлению рыночной цены на продукцию общества в рамках судебного разбирательства, по сути, будет направлено на неправомерное преодоление установленного положениями п.9 ст.105.7 НК РФ запрета.

Исходя из вышеизложенных обстоятельств в удовлетворении ходатайство налогового органа о проведении судебной экспертизы арбитражным судом отказано.

Как следует из решения инспекции, по результатам налоговой проверки исчислен НДС в общей сумме 51 401 897 руб., в том числе за 2011 год - 32 595 438 руб., за 2012 год - 18 806 461 руб., начислены соответствующие суммы пени за неполную уплату НДС, общество привлечено к ответственности за совершение налогового правонарушения.

При этом, используя данные расчетов рыночной стоимости товаров за 2011-2012 годы, налоговым органом произведены расчеты выручки реализации продукции, отгруженной ООО «Минводы-Кровля» в адрес ООО «ТехноНИКОЛЬ - Строительные системы» в разрезе налоговых периодов в целях исчисления НДС.

В свою очередь, налогоплательщик считает не правомерными доначисления заявителю НДС в размере 32 595 437 рублей, соответствующих пени и штрафов за 2011 год, поскольку

сумма доначислений сложилась в результате использования налоговым органом ст. 40 НК РФ для определения рыночных цен по сделкам, совершенным между обществом и ООО «ТехноНИКОЛЬ - Строительные системы».

Проанализировав выводы решения инспекции в данной части, суд считает их не обоснованными. Как указано выше, у налогового органа отсутствовали основания для применения ст.40 НК РФ к сделкам, заключенным обществом и его контрагентом.

Кроме того, при применении ст. 40 НК РФ к указанным сделкам, налоговым органом допущены существенные нарушения НК РФ при применении методов определения рыночной цены и при фактическом расчете отклонений цен, установленных в сделках налогоплательщика, по сравнению с рыночными ценами, о чем судом указывалось выше, в связи с чем, доначисление обществу НДС за 2011 год является необоснованным.

В соответствии с требованиями законодательства о налогах и сборах и правоприменительной практики, одним из признаков получения необоснованной налоговой выгоды является отсутствие реальной уплаты НДС продавцу, поскольку в противном случае покупатель не получит экономической выгоды от возмещения налога.

В рассматриваемом случае налоговым органом не оспаривается факт осуществления контрагентом заявителя - ООО «ТехноНИКОЛЬ - Строительные системы» всех необходимых налоговых платежей.

Доказательства, свидетельствующие о завышении участниками сделок НДС, в совокупности возмещаемого ими из бюджета в результате избранной структуры хозяйственных связей, согласованности и направленности действий на получение необоснованной налоговой выгоды, налоговым органом не приведено.

Выводы инспекции, указанные в оспариваемом решении в части доначисления налога на добавленную стоимость в размере 18 806 460 рублей и соответствующих пени и штрафов за 2012 год, также не обоснованы.

Как следует из пп. 4 п. 4 ст. 105.3 НК РФ федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов, при осуществлении налогового контроля в порядке, предусмотренном главой 14.5 НК РФ, проверяется полнота исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость в случае, если одной из сторон сделки является организация (индивидуальный предприниматель), не являющаяся налогоплательщиком налога на добавленную стоимость или освобожденная (освобожденный) от исполнения обязанностей налогоплательщика по НДС (данная норма действует с 1 января 2012 года).

Таким образом, ссылка налогового органа на аналогию с налогом на прибыль по

данному эпизоду противоречит нормам НК РФ, исключаящим, начиная с 01.01.2012 возможность доначислений налога на добавленную стоимость в рамках контроля цен по сделкам между налогоплательщиками, являющимися плательщиками НДС.

Следовательно, в 2012 году в рамках выездной налоговой проверки налоговый орган в лице Межрайонной ИФНС России № 9 по Ставропольскому краю не мог проверять налогоплательщика в части правомерности исчисления и уплаты НДС, поскольку данный налоговый орган не обладает полномочиями на проведения подобных проверок; налоговый контроль в виде проведения проверки, предусмотренной гл. 14.5 НК РФ в отношении налогоплательщика не может быть осуществлен, поскольку и налогоплательщик, и его контрагент - ООО «ТехноНИКОЛЬ - Строительные системы» являются плательщиками НДС и не освобождены от уплаты данного налога.

В данном случае каждый участник сделок нес свою долю налогового бремени, исходя из стоимости реализованных и приобретенных товаров, и бюджет Российской Федерации не понес потерь, что не принято во внимание налоговым органом.

При этом, как и за предыдущий период, налоговым органом не оспаривается факт осуществления контрагентом ООО «ТехноНИКОЛЬ - Строительные системы» всех необходимых налоговых платежей, не представлено доказательств, свидетельствующих о завышении участниками сделок НДС, в совокупности возмещаемого ими из бюджета в результате избранной структуры хозяйственных связей, согласованности и направленности действий на получение необоснованной налоговой выгоды.

Оценивая довод общества о правомерности учета материальных расходов в целях исчисления налога на прибыль (2011 год), судом установлено следующее.

Как следует из оспариваемого решения, согласно представленных обществом в ходе проверки ведомостей по производственным затратам (сводные ведомости о передаче в производство и из производства сырья и материалов), актов о расходовании (производственных отчетов) установлено ежемесячное (начиная с мая 2011 года) наличие неизрасходованного остатка битума окисленного в количественном выражении, поступившего со склада в производство.

При этом установлен возврат данного сырья в количественном выражении, но не установлено списание остатков неиспользованного в производстве битума, окисленного обратно на склад в стоимостном выражении.

При сравнении данных о затратах на выпуск битума окисленного с данными карточки счета 21 и анализа счета 21, установлены расхождения, в связи с чем, налоговым органом, рассчитана стоимость сырья, используемого при производстве битума окисленного, согласно

производственному отчету и подлежащей отражению в себестоимости выпускаемой продукции в сумме 19 916 501 рублей.

По результатам произведенных расчетов в ходе налоговой проверки, сделан вывод, что стоимость нормируемого сырья, использованного при производстве битума окисленного в мае 2011 года, исходя из первичных документов, завышена на сумму 2 068 527 рублей (21 985 028 - 19 916 501).

Согласно выявленным нарушениям завышения себестоимости выпускаемой продукции ООО «Минводы-Кровля» в сумме 1 490 031 рубля, установлено занижение налогооблагаемой базы в целях исчисления налога на прибыль и, как следствие этого доначислен налог на прибыль за 2011 год (по данному эпизоду) на сумму 298 006 рублей.

Вместе с тем, суд считает не обоснованными выводы инспекции по данному эпизоду.

Из объяснений общества следует, что процесс производства на ООО «Минводы-Кровля» является непрерывным, и включает в себя несколько условных этапов, которые фактически представляют собой единый процесс производства.

Этап 1 – подача битума на окисление. Партия неокисленного битума БНК 40/180 или БНК 45/190 подается по трубопроводу со склада материалов в цех окисления битума. Производственная операция осуществляется на основании требования-накладной на определенный объем битума. В бухгалтерском учете указанная операция оформляется проводкой Д20 – К10.

Этап 2 – процесс окисления битума. Окисление битума осуществляется партиями объемом 300-600 тонн в зависимости от производственных потребностей и длится несколько часов. По мере окисления готовый полуфабрикат – нефтебитум БНК 90/30 подается на склад полуфабрикатов собственного производства. Передача партии окисленного битума на склад полуфабрикатов оформляется накладной на сдачу готовой продукции.

В соответствии с утвержденным на предприятии планом счетов бухгалтерского учета, хранение окисленного битума отражается на счете 21 «Полуфабрикаты собственного производства», в связи с чем, поступление всей партии нефтебитума БНК 90/30 на склад полуфабрикатов собственного производства оформляется проводкой Д21 – К20.

После окисления всего объема поступившего битума (первой партии), процесс окисления приостанавливается до возникновения потребности в окислении следующей партии.

Этап 3 – подача окисленного нефтебитума в производство. Нефтебитум БНК 90/30 со склада полуфабрикатов собственного производства непрерывно подается в производственные подразделения, использующие нефтебитум БНК 90/30 как сырье для производства продукции. Расходование одной партии нефтебитума БНК 90/30 на производство продукции

осуществляется в течение нескольких дней.

Передача окисленного нефтебитума в производственные подразделения осуществляется на основании требований-накладных, что отражается в бухгалтерском учете проводкой Д20 – К21.

Фактический забор окисленного нефтебитума производственными подразделениями (цехами) осуществляется постепенно в течение нескольких дней в пределах объемов, определенных в требованиях-накладных по мере необходимости для производства продукции.

При этом на каждый цех отведено определенное расчетное количество нефтебитума, указанное в требовании-накладной по конкретному цеху.

Этап 4 – производство продукции в цехах. Производственные подразделения (цеха) общества работают в режиме непрерывного производства и расходуют нефтебитум БНК 90/30 по мере необходимости в пределах, указанных в требовании-накладной по каждому цеху.

В случае, если отведенный по требованию-накладной объем нефтебитума БНК 90/30 одним из цехов почти полностью израсходован, а следующая партия окисленного нефтебитума еще не поступила, другие цеха, не полностью израсходовавшие отведенный им объем нефтебитума БНК 90/30, осуществляют его возврат в необходимом объеме.

Указанная операция оформляется документом «Оприходование материалов из производства» и отражается в бухгалтерском учете проводкой Д21 – К20 (по соответствующему цеху).

Одновременно оформляется требование-накладная о передаче возвращенного окисленного нефтебитума другому производственному подразделению (цеху), что в бухгалтерском учете оформляется проводкой Д20 – К21 (по соответствующему цеху).

При этом физически перемещение окисленного битума между подразделениями не происходит, поскольку битум подается в производство по мере необходимости непосредственно со склада полуфабрикатов собственного производства.

То есть, происходит не фактический (физический) возврат нефтебитума на склад полуфабриката, а перераспределение этого нефтебитума между производственными подразделениями на основании требований накладных и оприходования материалов из производства, что необходимо для точного учета расходования количества нефтебитума конкретным цехом.

Такое «перемещение» нефтебитума БНК 90/30 из одного производственного подразделения в другое создает в бухгалтерском учете «внутренний оборот» нефтебитума на счете 21 «Полуфабрикаты собственного производства», поскольку возврат нефтебитума БНК 90/30, осуществляемый производственными подразделениями отражается дебету счета 21 как

дополнительное поступление битума.

Вместе с тем, возврат нефтебитума БНК 90/30 на склад и передача в другое подразделение не увеличивает фактическое количество нефтебитума, использованного в производстве, поскольку «внутренний оборот» формируется за счет нефтебитума, ранее переданного из склада хранения полуфабрикатов в производственные подразделения.

Как указывает инспекция, в ходе проверки общества установлено ежемесячное (начиная с мая 2011 года) получение из цеха по производству окисленного битума и возврат из цеха неиспользуемого нефтебитума БНК 90/30.

В расходной ведомости нефтебитум БНК 90/30 указан только в количественном выражении. При суммарном итоге графы расходов в стоимостном выражении отсутствует информация о стоимости возвращаемого сырья стоимости нефтебитума БНК 90/30. Следовательно, себестоимость изготовления продукции ежемесячно, начиная с мая 2011 года по ноябрь 2011 года включительно, завышается на стоимость части неиспользуемого нефтебитума БНК 90/30. В ходе выездной проверки инспекцией произведен расчет, исходя из имеющихся первичных документов по движению продукции.

Данные о получении, расходовании и возвращении сырья совпадают с данными аналитического учета к счету 20 «Основное производство» и счету 10 «Материалы», а также главной книги, за исключением того, что в общую стоимость возвращенных материалов не включена стоимость нефтебитума БНК 90/30. Следовательно, по мнению налогового органа, расход сырья в количестве 135 075 кг на сумму 1 490 031 рубля не подтвержден документально, и в соответствии с п. 1 ст. 252 НК РФ данные расходы признаются неправомерными и не могут быть отнесены на уменьшение налогооблагаемой базы по налогу на прибыль.

Суд отклоняет указанный вывод налогового органа, руководствуясь следующим.

Как следует из обжалуемого решения, выводы налогового органа о завышении обществом суммы расходов на 1 490 031 руб. основываются на анализе данных бухгалтерского учета: счета 21 бухгалтерского учета «Полуфабрикаты собственного производства» а также счета 20 «Основное производство».

Между тем налоговым органом не учтено, что в соответствии с положениями ст.313 НК РФ исчисление налоговой базы по налогу на прибыль организаций осуществляется на основании данных налогового учета.

Так, в соответствии со ст.313 НК РФ налогоплательщики исчисляют налоговую базу по итогам каждого отчетного (налогового) периода на основе данных налогового учета.

Налоговый учет - система обобщения информации для определения налоговой базы по налогу на основе данных первичных документов, сгруппированных в соответствии с порядком,

предусмотренным настоящим Кодексом.

Налоговый учет осуществляется в целях формирования полной и достоверной информации о порядке учета для целей налогообложения хозяйственных операций, осуществленных налогоплательщиком в течение отчетного (налогового) периода, а также обеспечения информацией внутренних и внешних пользователей для контроля за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью исчисления и уплаты в бюджет налога.

Подтверждением данных налогового учета являются: первичные учетные документы (включая справку бухгалтера); аналитические регистры налогового учета; расчет налоговой базы.

Во исполнение требования налогового органа о представлении документов № 11642 от 23.10.2013 обществом в материалы налоговой проверки представлены запрошенные налоговым органом первичные документы, касающиеся производства и расходования нефтебитума БНК 90/30 на 5 610 листах.

По требованию № 15238 от 28.10.2014 обществом в материалы налоговой проверки представлены запрошенные налоговым органом регистры как бухгалтерского, так и налогового учета за 2011 год на 736 листах.

Однако какие-либо выводы о том, что исчисленная обществом налоговая база по налогу на прибыль организаций за 2011 год не соответствует данным первичных учетных документов и налогового учета, налоговым органом в обжалуемом решении не приводятся.

При сопоставлении данных первичных учетных документов с данными налоговой декларации общества по налогу на прибыль организаций какие-либо противоречия налоговым органом установлены не были, доказательства обратного в обжалуемом решении отсутствуют. Какие-либо пояснения относительно содержащихся в первичных документах и налоговом учете данных налоговым органом в ходе проведения налоговой проверки у общества не запрашивались.

Вывод налогового органа о занижении налоговой базы по налогу на прибыль организаций за 2011 год на сумму 1 490 031 руб., сделан исключительно на основании анализа счетов бухгалтерского учета.

Между тем данные регистров бухгалтерского учета без подтверждения их первичными документами не могут являться основанием для доначисления налогов. Доначисление налогов должно основываться на анализе первичной бухгалтерской и налоговой документации, в соответствии с которой налогоплательщиком вносятся записи в налоговые декларации. Использованная инспекцией методика доначисления налога на прибыль организаций на основе

анализа данных бухгалтерского учета противоречит нормам главы 25 НК РФ.

Произведенные налоговым органом доначисления по налогу на прибыль организаций основываются на выводе налогового органа о том, что согласно анализа счета 21 за май месяц 2011 года произведено и списано в производство битума окисленного марки БНК 90/30 в количестве 2 515 481 кг, на сумму 24 817 601 руб. Согласно затрат на выпуск готовой продукции для производства битума окисленного в мае 2011 года использовано нормируемое сырье в количестве 2 500 000 кг.

Иными словами, налоговый орган пришел к выводу, что в мае 2011 года обществом из 2 500 000 кг нормируемого сырья было произведено 2 515 481 Нефтебитума БНК 90/30.

Указанный вывод налогового органа противоречит технологии производства окисленного нефтебитума БНК 90/30 и данным представленных первичных документов.

Современная технология получения окисленного битума заключается в окислении нефтяных остатков кислородом воздуха без катализатора, при котором количество отгона и потерь зависит от содержания летучих веществ в сырье, глубины окисления и находится в пределах от 0,5 % до 10 % массы используемого сырья. Из представленного в материалы дела технического регламента на производство нефтяного кровельного битума марки БНК 90/30 на окислительной установке колонного типа ООО «Минводы-Кровля» следует, что при окислении нефтебитума БНК, количество произведенного окисленного нефтебитума составляет около 96 % количества нормируемого сырья. Остальные 4% материального баланса являются выбросом в атмосферу.

То есть, согласно технологии окисления, количество окисленного нефтебитума не может превышать количество использованного для его производства сырья.

Вывод налогового органа о том, что в мае 2011 обществом произведено 2 515 481 кг окисленного нефтебитума БНК 90/30 является ошибочным, поскольку противоречит представленным в материалы дела первичным документам и данным регистров налогового учета.

В мае 2011 из 2 500 000 кг сырья обществом было произведено 2 465 000 кг нефтебитума БНК 90/30.

Согласно данным предоставленным в материалы дела первичным документам, производство окисленного нефтебитума БНК 90/30 осуществлялось с использованием нескольких видов сырья: нефтебитум БНК 45/190; нефтебитум БНК 40/180; спецсырье марки А5/15.

В мае 2011 года в цех окисления со склада (счет 10 «Материалы» бухгалтерского учета) передано 2 750 000 кг номеруемого сырья, в том числе: нефтебитум БНК 45/190 – 1 920 000 кг;

нефтебитум БНК 40/180 – 700 000 кг; спецсырье А5/15 – 130 000 кг.

Передача указанного сырья в цех окисления подтверждается представленными в материалы дела документами: требование-накладная № 541 от 01.05.2011 (БНК 45/190 – 500 000 кг, А5/15 – 130 000 кг); требование-накладная № 549 от 04.05.2011 (БНК 45/190 – 500 000 кг); требование-накладная № 553 от 10.05.2011 (БНК 40/180 – 600 000 кг); требование-накладная № 555 от 10.05.2011 (БНК 40/180 – 100 000 кг); требование-накладная № 575 от 20.05.2011 (БНК 45/190 – 520 000 кг); требование-накладная № 603 от 27.05.2011 (БНК 45/190 – 400 000 кг).

В мае 2011 года произведено 2 465 000 кг нефтебитума БНК 90/30, при производстве которого использовано 2 500 000 кг нормируемого сырья, в том числе: нефтебитум БНК 45/190 – 1 750 000 кг; нефтебитум БНК 40/180 – 700 000 кг; спецсырье А5/15 – 50 000 кг.

Производство и расходование указанного количества нефтебитума подтверждается следующими документами: сменный отчет о расходовании сырья № 417 от 01.05.2011 (произведено нефтебитума БНК 90/30 500 000 кг); сменный отчет о расходовании сырья № 425 от 04.05.2011 (произведено нефтебитума БНК 90/30 500 000 кг); сменный отчет о расходовании сырья № 428 от 10.05.2011 (произведено нефтебитума БНК 90/30 600 000 кг); сменный отчет о расходовании сырья № 450 от 20.05.2011 (произведено нефтебитума БНК 90/30 500 000 кг); сменный отчет о расходовании сырья № 487 от 27.05.2011 (произведено нефтебитума БНК 90/30 365 000 кг).

Согласно данным отчета о проводках (т.6 л.д.119), а также отчета о выпуске продукции (т.2 л.д.107-109), в мае 2011 года из производства окисленного битума на склад полуфабрикатов (счет 21 «Полуфабрикаты собственного производства») передан окисленный нефтебитум БНК 90/30 в количестве 2 465 000 кг, что подтверждается следующими документами: накладная на сдачу готовой продукции № 417 от 01.05.2011 – 500 000 кг; накладная на сдачу готовой продукции № 425 от 04.05.2011 – 500 000 кг; накладная на сдачу готовой продукции № 428 от 10.05.2011 – 600 000 кг; накладная на сдачу готовой продукции № 450 от 20.05.2011 – 500 000 кг; накладная на сдачу готовой продукции № 603 от 27.05.2011 – 365 000 кг (т.7 л.л.114-118).

Правила бухгалтерского учета материалов закреплены в положении по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01, утвержденном Приказом Минфина России от 09.06.2001 № 44н, согласно п.16 которого при отпуске материально-производственных запасов (кроме товаров, учитываемых по продажной стоимости) в производство и ином выбытии их оценка производится одним из следующих способов: по себестоимости каждой единицы; по средней себестоимости; по себестоимости первых по времени приобретения материально-производственных запасов (способ ФИФО).

Общество в 2011 году осуществляло отпуск материалов в производство по их средней себестоимости, в связи с чем, стоимость сырья, использованного для производства нефтебитума БНК 90/30 в мае 2011 года, составила 21 985 028 руб., в том числе: нефтебитум БНК 40/180 – 5 122 550,01 руб.; нефтебитум БНК 45/190 – 16 400 834,25 руб.; спецсырье А5/15 – 461 644,19 руб.

Как следует из отчета «Затраты на выпуск «Бухгалтерский учет» ООО «Минводды-Кровля» за май 2011 года с отбором по продукции «Нефтебитум БНК 90/30», затраты на выпуск нефтебитума БНК 90/30 в мае составили 24 817 600,99 руб., в том числе: 21 985 028,45 руб. (включает себестоимость 2 500 000 кг основного сырья); 2 832 572,54 руб. (иные затраты на производство, электроэнергия, заработная плата и т.д.).

Остатки нормируемого сырья при производстве нефтебитума БНК 90/30 в мае 2011 года составили 250 000 кг, в том числе: нефтебитум БНК 45/190 – 170 000 кг и спецсырье марки А5/15 – 80 000 кг.

Указанные остатки возвращены на склад, что отражено проводкой Д10 – К20 и подтверждается оприходованием материалов из производства № 83 от 31.05.2011.

Весь объем произведенного и переданного на склад (счет 21 «Полуфабрикаты собственного производства») нефтебитума БНК 90/30 – 2 465 000 кг, передан в производственные подразделения: «Линия №1»; «Линия №2»; «Праймер»; «Мастики холодные»; «Битум пакетированный», что подтверждается следующими документами: требование-накладная № 447 от 01.05.2011; требование-накладная № 464 от 03.05.2011; требование-накладная № 467 от 03.05.2011; требование-накладная № 469 от 03.05.2011; требование-накладная № 551 от 04.05.2011; требование-накладная № 554 от 10.05.2011; требование-накладная № 578 от 20.05.2011; требование-накладная № 585 от 20.05.2011; требование-накладная № 586 от 20.05.2011; требование-накладная № 588 от 23.05.2011; требование-накладная № 589 от 23.05.2011; требование-накладная № 591 от 24.05.2011; требование-накладная № 593 от 25.05.2011; требование-накладная № 594 от 25.05.2011; требование-накладная № 600 от 26.05.2011; требование-накладная № 602 от 27.05.2011; требование-накладная № 612 от 30.05.2011; требование-накладная № 613 от 30.05.2011.

Как следует из карточки счета 21 за май 2011 года, всего, согласно указанным требованиям-накладным в бухгалтерском учете по дебету 21 обществом отражено 2 515 481 кг нефтебитума БНК 90/30. Вместе с тем согласно накладным на выпуск готовой продукции, на склад полуфабрикатов передано 2 465 000 кг нефтебитума БНК 90/30, который в полном объеме использован для выпуска готовой продукции в количестве 2 029 642 единиц.

Разница между 2 515 481 кг и 2 465 000 кг составляет 50 481 кг и образовалась за счет

«внутреннего оборота» нефтебитума БНК 90/30, возникающего в связи с возвратом нефтебитума БНК 90/30 из производства и его передачей в другие производственные подразделения.

Указанный возврат нефтебитума БНК 90/30 из одних производственных подразделений и передача другим в количестве 50 481 кг отражен в бухгалтерском учете по дебету счета 21, что подтверждается следующими документами: оприходование материалов из производства № 68 от 20.05.2011 (из подразделения «Линия №2» на склад полуфабрикатов – 9 600 кг); оприходование материалов из производства № 70 от 25.05.2011 (из подразделения «Мастики холодные» на склад – 35 111 кг); оприходование материалов из производства № 72 от 27.05.2011 (из подразделения «Праймеры» на склад – 5 770 кг).

Однако указанное количество нефтебитума (50 481 кг) входит в 2 465 000 кг выпущенного нефтебитума БНК 90/30, израсходованного на производство продукции, что следует из сопоставления данных, содержащихся в требованиях-накладных, оприходовании материалов из производства и отчета о расходовании сырья.

Из вышеизложенного следует, что в мае 2011 года обществом выпущено и использовано в производстве 2 465 000 кг окисленного нефтебитума БНК 90/30, в связи с чем вывод налогового органа о наличии у общества неиспользованного остатка, окисленного нефтебитума в количестве 50 481 кг и завышении затрат на производство, подлежит отклонению.

Выводы налогового органа о количестве выпущенного обществом нефтебитума БНК 90/30 в последующий период, по ноябрь 2011 года включительно, также не соответствуют представленным в материалы дела первичным документам и являются ошибочными.

Так, налоговый орган в обжалуемом решении приводит следующие ошибочные данные относительно количества выпущенного обществом нефтебитума БНК 90/30.

Произведено БНК 90/30: в мае - 2 515 481 кг, в июне - 1 981 250 кг, в июле - 2 138 130 кг, в августе - 2 258 600 кг, в сентябре - 2 785 845 кг, в октябре - 2 637 640 кг, в ноябре - 2 104 700 кг, всего - 16 421 646 кг.

Произведено БНК 90/30 по данным первичных документов общества: в мае - 2 465 000 кг, в июне - 1 949 686 кг, в июле - 2 136 000 кг, в августе - 2 236 260 кг, в сентябре - 2 770 000 кг, в октябре - 2 625 975 кг, в ноябре - 2 103 650 кг, всего - 16 286 571 кг.

Разница в количестве БНК 90/30 по решению № 11-30/91 и по первичным документам составила: в мае - 50 481 кг, в июне - 31 564 кг, в июле - 2 130 кг, в августе - 22 340 кг, в сентябре - 15 845 кг, в октябре - 11 665 кг, в ноябре - 1 050 кг, всего - 135 075 кг.

Обществом в материалы дела представлены первичные учетные документы (накладные

на сдачу готовой продукции, сменные отчеты о расходе сырья, отчеты о расходе сырья, требования-накладные, оприходование материалов из производства) за июнь – ноябрь 2011 года, подтверждающие факт производства и расхода нефтебитума БНК 90/30 на производство готовой продукции в том объеме, который выпущен из цеха окисления битума – 16 286 571 кг, что исключает возникновение излишков в количестве 135 075 кг, вывод о наличии которых стал основанием для произведенных налоговым органом доначислений по налогу на прибыль организаций за 2011 год.

Так в июне 2011 года произведено 1 949 686 кг нефтебитума БНК 90/30, себестоимость которого составила 20 306 172,34 руб., что подтверждается накладными на сдачу готовой продукции за июнь 2011 года.

При производстве указанного нефтебитума было использовано 2 028 000 кг нормируемого сырья, себестоимость которого составила 17 906 790,79 руб., что подтверждается сменными отчетами о расходе сырья за июнь 2011 года и отчетом о расходе сырья для изготовления продукции за июнь 2011 года.

Иные производственные затраты составили 2 399 381,55 руб., что подтверждается данными отчета «Затраты на выпуск «Бухгалтерский учет» ООО «Минводы-Кровля» за июнь 2011 года с отбором по продукции «Нефтебитум БНК 90/30».

В июне 2011 года выпущено 1 585 740 единиц готовой продукции, на производство которой израсходовано 1 949 686 кг нефтебитума БНК 90/30, себестоимостью 20 306 172,34 руб.

Также в бухгалтерском учете по дебету счета 21 отражен возврат нефтебитума БНК 90/30 из одних производственных подразделений и передача другим в количестве 31 564 кг. Указанное количество входит в 1 949 686 кг выпущенного нефтебитума БНК 90/30, израсходованного на производство продукции, что подтверждается требованиями-накладными за июнь 2011 года и оприходованием материалов из производства за июнь 2011 года.

В июле 2011 года произведено 2 136 000 кг нефтебитума БНК 90/30, себестоимость которого составила 24 742 983,47 руб., что подтверждается накладными на сдачу готовой продукции за июль 2011 года.

При производстве указанного нефтебитума использовано 2 194 000 кг нормируемого сырья, себестоимость которого составила 21 889 723,56 руб., что подтверждается сменными отчетами о расходе сырья за июль 2011 года и отчетом о расходе сырья для изготовления продукции за июль 2011 года.

Иные производственные затраты составили 2 853 259,91 руб., что подтверждается данными отчета «Затраты на выпуск «Бухгалтерский учет» ООО «Минводы-Кровля» за июль

2011 года с отбором по продукции «Нефтебитум БНК 90/30».

В июле 2011 года выпущено 1 689 262 единицы готовой продукции, на производство которой израсходовано 2 136 000 кг нефтебитума БНК 90/30, себестоимостью 24 742 983,47 руб.

Также в бухгалтерском учете по дебету счета 21 отражен возврат нефтебитума БНК 90/30 из одних производственных подразделений и передача другим в количестве 2 130 кг. Указанное количество входит в 2 136 000 кг выпущенного нефтебитума БНК 90/30, израсходованного на производство продукции, что подтверждается требованиями-накладными за июль 2011 года и оприходованием материалов из производства за июль 2011 года.

В августе 2011 года произведено 2 236 260 кг нефтебитума БНК 90/30, себестоимость которого составила 26 562 460,47 руб., что подтверждается накладными на сдачу готовой продукции за август 2011 года.

При производстве указанного нефтебитума использовано 2 320 316 кг нормируемого сырья, себестоимость которого составила 23 914 283,22 руб., что подтверждается сменными отчетами о расходовании сырья за август 2011 года и отчетом о расходовании сырья для изготовления продукции за август 2011 года.

Иные производственные затраты составили 2 648 177,25 руб., что подтверждается данными отчета «Затраты на выпуск «Бухгалтерский учет» ООО «Минводы-Кровля» за август 2011 года с отбором по продукции «Нефтебитум БНК 90/30».

В августе 2011 года выпущено 1 834 112 единицы готовой продукции, на производство которой израсходовано 2 236 260 кг нефтебитума БНК 90/30, себестоимостью 26 562 460,47 руб.

Также в бухгалтерском учете по дебету счета 21 отражен возврат нефтебитума БНК 90/30 из одних производственных подразделений и передача другим в количестве 22 340 кг. Указанное количество входит в 2 236 260 кг выпущенного нефтебитума БНК 90/30, израсходованного на производство продукции, что подтверждается требованиями-накладными за август 2011 года и оприходованием материалов из производства за август 2011 года.

В сентябре 2011 года произведено 2 770 000 кг нефтебитума БНК 90/30, себестоимость которого составила 37 230 822,40 руб., что подтверждается накладными на сдачу готовой продукции за сентябрь 2011 года.

При производстве указанного нефтебитума использовано 2 873 225 кг нормируемого сырья, себестоимость которого составила 34 003 641,12 руб., что подтверждается сменными отчетами о расходовании сырья за сентябрь 2011 года и отчетом о расходовании сырья для изготовления продукции за сентябрь 2011 года.

Иные производственные затраты составили 3 227 181,28 руб., что подтверждается данными отчета «Затраты на выпуск «Бухгалтерский учет» ООО «Минводы-Кровля» за сентябрь 2011 года с отбором по продукции «Нефтебитум БНК 90/30».

В сентябре 2011 года выпущено 2 143 996 единицы готовой продукции, на производство которой израсходовано 2 770 000 кг нефтебитума БНК 90/30, себестоимостью 37 230 822,40 руб.

Также в бухгалтерском учете по дебету счета 21 отражен возврат нефтебитума БНК 90/30 из одних производственных подразделений и передача другим в количестве 15 845 кг. Указанное количество входит в 2 770 000 кг выпущенного нефтебитума БНК 90/30, израсходованного на производство продукции, что подтверждается требованиями-накладными за сентябрь 2011 года и оприходованием материалов из производства за сентябрь 2011 года.

В октябре 2011 года произведено 2 625 975 кг нефтебитума БНК 90/30, себестоимость которого составила 35 070 800,18 руб., что подтверждается накладными на сдачу готовой продукции за октябрь 2011 года.

При производстве указанного нефтебитума использовано 2 672 000 кг нормируемого сырья, себестоимость которого составила 31 814 202,29 руб., что подтверждается сменными отчетами о расходовании сырья за октябрь 2011 года и отчетом о расходовании сырья для изготовления продукции за октябрь 2011 года.

Иные производственные затраты составили 3 256 597,89 руб., что подтверждается данными отчета «Затраты на выпуск «Бухгалтерский учет» ООО «Минводы-Кровля» за октябрь 2011 года с отбором по продукции «Нефтебитум БНК 90/30».

В октябре 2011 года выпущено 2 105 158 единицы готовой продукции, на производство которой израсходовано 2 625 975 кг нефтебитума БНК 90/30, себестоимостью 35 070 800,18 руб.

Также в бухгалтерском учете по дебету счета 21 отражен возврат нефтебитума БНК 90/30 из одних производственных подразделений и передача другим в количестве 11 665 кг. Указанное количество входит в 2 625 975 кг выпущенного нефтебитума БНК 90/30, израсходованного на производство продукции, что подтверждается требованиями-накладными за октябрь 2011 года и оприходованием материалов из производства за октябрь 2011 года.

В ноябре 2011 года произведено 2 103 650 кг нефтебитума БНК 90/30, себестоимость которого составила 28 554 857,66 руб., что подтверждается накладными на сдачу готовой продукции за ноябрь 2011 года.

При производстве указанного нефтебитума использовано 2 166 000 кг нормируемого сырья, себестоимость которого составила 25 409 459,97 руб., что подтверждается сменными

отчетами о расходовании сырья за ноябрь 2011 года и отчетом о расходовании сырья для изготовления продукции за ноябрь 2011 года.

Иные производственные затраты составили 3 145 397,69 руб., что подтверждается данными отчета «Затраты на выпуск «Бухгалтерский учет» ООО «Минводы-Кровля» за ноябрь 2011 года с отбором по продукции «Нефтебитум БНК 90/30».

В ноябре 2011 года выпущено 1 682 447 единиц готовой продукции, на производство которой израсходовано 2 103 650 кг нефтебитума БНК 90/30, себестоимостью 28 554 857,66 руб.

Также в бухгалтерском учете по дебету счета 21 отражен возврат нефтебитума БНК 90/30 из одних производственных подразделений и передача другим в количестве 1 050 кг. Указанное количество входит в 2 103 650 кг выпущенного нефтебитума БНК 90/30, израсходованного на производство продукции, что подтверждается требованиями-накладными за ноябрь 2011 года и оприходованием материалов из производства за ноябрь 2011 года.

Таким образом, из приведенных данных, подтвержденных первичными учетными документами, следует, что в рассматриваемом периоде с мая по ноябрь 2011 года:

произведено нефтебитума БНК 90/30 – 16 286 571 кг;

себестоимость нефтебитума БНК 90/30 – 197 285 696,11 руб.;

израсходовано сырья на производство нефтебитума БНК 90/30 – 16 753 541 кг;

себестоимость сырья для производства нефтебитума БНК 90/30 – 176 923 129,40 руб.;

прочие затраты на производство нефтебитума БНК 90/30 – 20 362 566,71 руб.;

произведено готовой продукции – 13 070 357 м²;

при производстве готовой продукции использовано нефтебитума БНК 90/30 – 16 286 571 кг.

Какие-либо остатки нефтебитума БНК 90/30 в количестве 135 075 кг стоимостью 1 490 031 руб. при производстве готовой продукции отсутствовали, поскольку количество произведенного нефтебитума БНК 90/30 соответствует количеству нефтебитума БНК 90/30, переданному в производство и фактически израсходованному на производство готовой продукции, в связи с чем, вывод налогового органа о завышении затрат на производство готовой продукции на стоимость остатков Нефтебитума БНК 90/30 в сумме 1 490 031 руб. признается судом несостоятельным.

В обжалуемом решении налоговый орган делает вывод, что расход сырья в количестве 135 075 кг на сумму 1 490 031 руб. не подтвержден документально, и в соответствии с п.1 ст.252 НК РФ данные расходы признаются неправомерными и не могут быть отнесены на уменьшение налогооблагаемой базы по налогу на прибыль. Таким образом, сумма в размере 1

490 031 руб. является заниженной налогооблагаемой базой в целях исчисления налога на прибыль.

Указанный вывод налогового органа также отклоняется судом, поскольку основан на ошибочном выводе о количестве произведенного нефтебитума БНК 90/30.

Сделав ошибочный вывод о производстве нефтебитума БНК 90/30 в количестве 16 421 646 кг, налоговый орган произвел сравнение этих данных с количеством нефтебитума БНК 90/30, израсходованным на производство готовой продукции – 16 286 571 кг, в связи с чем, пришел к ошибочному выводу о завышении обществом расходов на производство готовой продукции на 135 075 кг нефтебитума БНК 90/30 (16 421 646 – 16 286 571).

Между тем из материалов дела следует, что обществом в 2011 года произведено и списано в производство одинаковое количество нефтебитума БНК 90/30 – 16 286 571 кг.

В отношении расходования нормируемого сырья на производство нефтебитума БНК 90/30 налоговый орган в обжалуемом решении указывает, что согласно производственному отчету за май 2011 года израсходовано битума окисленного для производства продукции в количестве 2 465 000 кг. При этом израсходовано нормируемого сырья для производства битума окисленного в количестве 2 450 000 кг, в том числе битума БНК 45/190 – 1 750 000 кг и битума БНК 40/180 – 700 000 кг.

Вывод налогового органа о количестве израсходованного нормируемого сырья также подлежит отклонению судом как противоречащий материалам дела.

Из представленных в материалы дела сменных отчетов о расходовании сырья, а также отчета о расходовании сырья для изготовления продукции за май 2011 года следует, что на производство 2 465 000 кг нефтебитума БНК 90/30 обществом израсходовано 2 500 000 кг нормируемого сырья, себестоимостью 21 985 028 руб., в том числе: нефтебитум БНК 45/190 – 1 750 000 кг – 16 400 934,25 руб.; нефтебитум БНК 40/180 – 700 000 кг – 5 122 550,01 руб.; спецсырье марки А5/15 – 50 000 кг – 461 644,19 руб.

Указанные данные опровергают приведенные в обжалуемом решении выводы налогового органа о расходовании 2 450 000 кг нормируемого сырья стоимостью 21 985 028 руб.

Ошибочный вывод налогового органа о количестве нормируемого сырья для производства нефтебитума БНК 90/30 привел к ошибочности всех дальнейших выполненных налоговым органом расчетов себестоимости нефтебитума БНК 90/30.

Налоговым органом в обжалуемом решении сделан расчет стоимости нормируемого сырья. В частности, налоговый орган указывает, что стоимость исходного сырья за май 2011 года составляет: БНК 34/190 – 8,44 руб. за 1 кг (24 2999 974/28 78573), БНК 40/180 – 7,35 руб. за кг (10975557/1493687). В итоге стоимость сырья, используемого при производстве битума

окисленного согласно производственному отчету, подлежащая отражению в себестоимости выпускаемой продукции составляет 19 916 501 руб. ($8,44 \times 1\,750\,000 + 7,35 \times 700\,000$). Следовательно, стоимость нормируемого сырья, использованного при производстве битума, окисленного в мае месяце 2011 года, исходя из данных первичных документов, завышена на сумму 2 068 527 руб. ($21\,985\,028 - 19\,916\,501$).

Указанный расчет выполнен на основании ошибочного вывода налогового органа о количестве израсходованного нормируемого сырья, в частности, без учета использования специального сырья марки А5/15 в количестве 50 000 кг.

При этом обжалуемое решение не содержит данных о том, каким именно образом вывод о завышении обществом стоимости нормируемого сырья в мае 2011 года на сумму 2 068 527 руб. соотносится с выводом о завышении расходов на производство продукции за 2011 год на 1 490 031 руб.

Кроме того, указанный расчет не приводился налоговым органом в акте выездной налоговой проверки, как основание осуществления каких-либо доначислений по налогу на прибыль организаций за 2011 год, что является существенным нарушением положений ст. 100, 101 НК РФ.

Из всего вышеизложенного следует, что вывод налогового органа о завышении обществом затрат на производство готовой продукции в 2011 году на сумму 1 490 031 руб. является ошибочным, поскольку не соответствует данным первичных документов общества о количестве произведенного и списанного в производство окисленного нефтебитума БНК 90/30.

В соответствии с частью 2 статьи 201 АПК РФ арбитражный суд, установив, что оспариваемый ненормативный правовой акт, решение и действия (бездействие) органов, осуществляющих публичные полномочия, должностных лиц не соответствуют закону или иному нормативному правовому акту и нарушают права и законные интересы заявителя в сфере предпринимательской и иной экономической деятельности, принимает решение о признании ненормативного правового акта недействительным, решений и действий (бездействия) незаконными.

Поскольку решение налогового органа о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения от 14.01.2015 № 11-30/91 в оспариваемой обществом части не соответствует закону и нарушает права заявителя, требования общества о признании его недействительным является обоснованным и подлежит удовлетворению.

В соответствии со статьей 110 АПК РФ государственная пошлина в размере 3 000 рублей, уплаченная заявителем платежным поручением от 29.04.2015 № 951 подлежит взысканию с заинтересованного лица в пользу заявителя.

руководствуясь статьями 110, 167, 168, 169, 170, 201 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации,

Р Е Ш И Л :

Требования общества с ограниченной ответственностью «Минводы-Кровля», п. Анджиевский Минераловодского района Ставропольского края, ОГРН 1042601026247, удовлетворить в полном объеме.

Признать несоответствующим Налоговому кодексу Российской Федерации и недействительным решение Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 9 по Ставропольскому краю, г. Минеральные Воды, от 14.01.2015 № 11-30/91 о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения в части: доначисления НДС в размере 51 401 897 рублей, налога на прибыль организаций в размере 57 411 226 рублей; доначисления штрафа по пункту 1 статьи 122 Налогового кодекса РФ за неуплату НДС в размере 5 095 542 рубля, за неуплату налога на прибыль организаций в размере 11 482 245 рублей; доначисления пени по НДС в сумме 14 488 036 рублей, по налогу на прибыль организаций в размере 13 945 454 рубля.

Взыскать с Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 9 по Ставропольскому краю, г. Минеральные Воды, в пользу общества с ограниченной ответственностью «Минводы-Кровля», п. Анджиевский Минераловодского района Ставропольского края, ОГРН 1042601026247, 3 000 рублей судебных расходов по уплате государственной пошлины.

Исполнительный лист выдать после вступления решения в законную силу.

Решение может быть обжаловано через Арбитражный суд Ставропольского края в Шестнадцатый арбитражный апелляционный суд в месячный срок со дня его принятия (изготовления в полном объеме) и в Арбитражный суд Северо – Кавказского округа в двухмесячный срок со дня вступления в законную силу при условии, что решение было предметом рассмотрения арбитражного суда апелляционной инстанции или суд апелляционной инстанции отказал в восстановлении пропущенного срока подачи апелляционной жалобы.

Судья

Д.Ю. Костюков