

**Постановление Восемнадцатого арбитражного апелляционного суда от 25 февраля 2025 г. N 18АП-4186/24 по делу N А76-11379/2022**

ГАРАНТ: **Постановлением** Арбитражного суда Уральского округа от 1 июля 2025 г. N Ф09-1957/25 настоящее постановление изменено

г. Челябинск

25 февраля 2025 г.

Дело N А76-11379/2022

Резолютивная часть постановления объявлена 11 февраля 2025 года.  
Постановление изготовлено в полном объеме 25 февраля 2025 года.

Восемнадцатый арбитражный апелляционный суд в составе:

председательствующего судьи Калашника С.Е.,

судей Киреева П.Н., Плаксиной Н.Г.,

при ведении протокола секретарем судебного заседания Биленко К.С., рассмотрел в открытом судебном заседании апелляционную жалобу общества с ограниченной ответственностью "Котлогазсервис" на **решение** Арбитражного суда Челябинской области от 06.02.2024 по делу N А76-11379/2022.

Лица, участвующие в деле, о времени и месте рассмотрения апелляционной жалобы извещены надлежащим образом, в том числе публично путем размещения указанной информации на официальном сайте Восемнадцатого арбитражного апелляционного суда в сети Интернет.

В судебном заседании приняли участие представители:

общества с ограниченной ответственностью "Котлогазсервис" - Суханов С.П. (доверенность от 07.04.2022, диплом, паспорт);

Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы России N 26 по Челябинской области - Овсянник А.А. (доверенность от 15.10.2024, служебное удостоверение N 596469, диплом), Истомин С.Ю. (доверенность от 20.12.2024, служебное удостоверение N 518187, диплом), Бархатова Л.Б. (доверенность от 20.11.2024, служебное удостоверение N 661614).

Общество с ограниченной ответственностью "Котлогазсервис" (далее - заявитель, ООО "Котлогазсервис", общество "Котлогазсервис", налогоплательщик) обратилось в Арбитражный суд Челябинской области с заявлением о признании недействительным решения Инспекции Федеральной налоговой службы по Калининскому району города Челябинска (далее - инспекция, налоговый орган) от 15.11.2021 N 17 о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения.

**Решением** Арбитражного суда Челябинской области от 06.02.2024 (резолютивная часть решения объявлена 29.01.2024) в удовлетворении заявленных требований отказано.

Не согласившись с принятым судебным актом, общество "Котлогазсервис" обратилось с апелляционной жалобой, просит решение суда первой инстанции отменить и принять по делу новый судебный акт.

В обоснование доводов апелляционной жалобы ссылается на нарушение норм материального и процессуального права.

По мнению подателя жалобы, судом первой инстанции оценки доводам общества "Котлогазсервис" изложенным в заявлении не дано.

Определением от 18.04.2024 апелляционная жалоба общества "Котлогазсервис" принята к производству Восемнадцатого арбитражного апелляционного суда и назначена к рассмотрению на 22.05.2024.

Определением Восемнадцатого арбитражного апелляционного суда от 05.06.2024 судебное разбирательство по рассмотрению апелляционной жалобы отложено на 18.07.2024.

Рассмотрев материалы дела, в соответствии со **статьей 163** Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации в судебном заседании объявлен перерыв с 18.07.2024 по 25.07.2024.

Определением Восемнадцатого арбитражного апелляционного суда от 25.07.2024 судебное разбирательство по рассмотрению апелляционной жалобы отложено на 26.08.2024.

Определением Восемнадцатого арбитражного апелляционного суда от 26.08.2024 производство по делу N А76-11379/2022 приостановлено, назначено проведение судебной экспертизы.

Определением суда от 29.11.2024 судебное заседание для рассмотрения вопроса о возобновлении производства по делу N А76-11379/2022 назначено на 14.01.2025.

К дате судебного заседания в материалы дела поступило экспертное заключение Южно-Уральской торгово-промышленной палаты N 026-02-00372 от 09.12.2024.

Протокольным определением Восемнадцатого арбитражного апелляционного суда в судебном заседании 14.01.2025 в соответствии со [статьей 146](#) Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации производство по апелляционной жалобе возобновлено.

Определением Восемнадцатого арбитражного апелляционного суда от 14.01.2025 судебное разбирательство по рассмотрению апелляционной жалобы отложено на 11.02.2025.

В судебном заседании представитель общества "Котлогазсервис" поддержал доводы жалобы в полном объеме.

Представитель налогового органа в судебном заседании против удовлетворения жалобы возражал, ссылаясь на законность и обоснованность решения суда первой инстанции.

К дате судебного заседания со стороны общества с ограниченной ответственностью "Котлогазсервис" поступило письменно оформленное заявление о фальсификации доказательства - договора подряда от 04.11.2020, заключенного между обществом "ПроЭксперт" и Диндиковым Д.В.

Представители лиц, участвующих в деле предупреждены об уголовной ответственности по [ст. 128.1, 303, 306](#) Уголовного кодекса Российской Федерации.

Со стороны налогового органа поступило согласие исключить документ, о фальсификации которого заявлено, - договора подряда от 04.11.2020 из материалов дела, в связи с чем данный документ не принимается судом во внимание при разрешении спора, проверка заявления о фальсификации не осуществляется.

Законность и обоснованность судебного акта проверены судом апелляционной инстанции в порядке, предусмотренном [главой 34](#) Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации.

Как следует из материалов дела, ИФНС России по Калининскому району г. Челябинска (переименована в МИФНС N 26 по Челябинской области) проведена выездная налоговая проверка в отношении общества "Котлогазсервис" по вопросам соблюдения законодательства о налогах и сборах за период деятельности с 01.01.2016 по 31.12.2018.

По результатам выездной налоговой проверки составлен акт от 18.01.2021 N 1 и вынесено решение от 15.11.2021 N 17, согласно которому налогоплательщик привлечен к ответственности за совершение налогового правонарушения по [п. 1 ст. 122](#) Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ) в виде штрафа за неполную уплату налога на прибыль организаций в сумме 3 543 899 руб., за неполную уплату налога на добавленную стоимость (далее - НДС) в сумме 230 656 руб., по [п. 3 ст. 122](#) НК РФ за неполную уплату НДС в виде штрафа в размере 1 675 602 руб., по [п. 1 статьи 126](#) НК РФ за непредставление в установленный срок в налоговый орган документов в виде штрафа в сумме 242 800 руб. Обществу "Котлогазсервис" доначислены и предложены к уплате НДС за I-IV кварталы 2016 г., I-IV кварталы 2017 г., I-IV кварталы 2018 г., в общей сумме 22 443 583 руб. (в том числе эпизод по нарушению [ст. 54.1](#) НК РФ - 16 642 648 руб.), налог на прибыль организаций за 2016-2018 годы в сумме 22 574 807 руб., пени по НДС в сумме 10 644 559 руб. (в том числе эпизод по нарушению [ст. 54.1](#) НК РФ - 7 876 974 руб.), пени по налогу на прибыль организаций в сумме 9 278 755 руб.

Основанием для доначисления указанных суммы налогов, пеней и штрафов явились выводы инспекции о получении налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды в результате формального документооборота с "техническими" компаниями.

Инспекцией в ходе проверки установлено, что общество "Котлогазсервис" в период 2016-2018 годы осуществляло работы по строительству линий связи методом горизонтально-направленного бурения; по устранению аварийных ситуаций сетевых коммуникаций водоснабжения и водоотведения; по прокладке трубопроводов для газификации.

Основными заказчиками общества "Котлогазсервис" являлись ООО "Ингео", УФК по Курганской области (КГХ Администрации города Шадринска), ООО "РемЭнергоМонтаж", МП Водоканал, ООО "КРОСС", ООО "Гринлайт".

Для целей выполнения работ по горизонтально-направленному бурению налогоплательщик заключил договоры с ООО "Рубикон", ООО "Оникс", ООО "Норд", ООО "Технологии безопасности", ООО "Восток", ООО "Гефест", ООО "Приволжский строй центр", ООО "Мегасити", ООО СК "Правый берег".

Налоговым органом собраны доказательства, позволяющие характеризовать указанные организации в качестве "технических":

- совпадение IP-адресов, используемых для управления расчетными счетами;
- общая корпоративная лицензия на представление налоговой и бухгалтерской отчетности;
- отсутствие квалифицированных трудовых ресурсов (собственных и привлеченных);
- отсутствие как в собственности, так и в аренде спец. техники, на которой возможно выполнение рассматриваемых работ;

- отсутствие по расчетному счету контрагентов перечислений денежных средств за полимеры и бентонит в адрес поставщиков, соответствующие сведения об отсутствии поставщиков материалов подтверждается анализом книг покупок контрагентов;

- организации не отвечали необходимым требованиям и не имели соответствующих условий для получения свидетельства о членстве в саморегулируемых организациях, свидетельства СРО отсутствуют;

- ООО "Рубикон", ООО "Оникс", ООО "Норд", ООО "Технологии безопасности" не представили в ходе встречных проверок документы, подтверждающие финансово-хозяйственные взаимоотношения с ООО "Котлогазсервис";

- ООО "Рубикон", ООО "Оникс", ООО "Норд", ООО "Технологии безопасности", ООО "Восток", ООО "Гефест", ООО "Приволжский строй центр", ООО "Мегасити", ООО СК "Правый берег", отразив в разделе 9 (книга продаж) налоговых деклараций по НДС сделки с ООО "Котлогазсервис", минимизировали исчисленные суммы налога путем включения в раздел 8 (книга покупок) налоговых деклараций по НДС сделок с контрагентами - поставщиками последующих очередей, не представившими декларации за соответствующие периоды, либо представивших нулевые декларации. ООО "Мегасити", ООО СК "Правый берег" 22.04.2019 и 23.04.2019 представлены уточненные налоговые декларации по НДС за 4 квартал 2018 года (период сделок с ООО "Котлогазсервис") с нулевыми показателями, реализация в адрес ООО "Котлогазсервис" не отражена;

- денежные средства, перечисленные ООО "Котлогазсервис" на расчетные счета ООО "Рубикон", ООО "Оникс", ООО "Норд", ООО "Технологии безопасности", ООО "Восток", ООО "Гефест", ООО "Приволжский строй центр", ООО "Мегасити", ООО СК "Правый берег" в дальнейшем были выведены из оборота путем их обналичивания.

При этом руководитель общества "Котлогазсервис" согласно данным справок 2-НДФЛ, Ковальчук А.А. получал доходы за 2016 год в ООО "Котлогазсервис" в размере 148 000 руб., за 2017 год в ООО "Котлогазсервис" в размере 192 000 руб., в АО "ШАДРИНСКМЕЖРАЙГАЗ" в размере 225 600 руб., за 2018 год в ООО "КОТЛОГАЗСЕРВИС" в размере 244 000 руб. Однако за период работы со спорными контрагентами с 01.01.2016 по 31.12.2018 на личные счета Ковальчука А.А. зачислено 39 306 010 руб., в том числе: за 2016 год - 2 075 834 руб., за 2017 год - 2 511 683 руб., за 2018 год - 34 718 493 руб. (операции по взносу наличных в банкоматах, перечисление от иных лиц на счета).

На основании установленных обстоятельств инспекцией сделан вывод о том, что все указанные контрагенты относятся к одной группе взаимозависимых организаций, не имеют необходимых ресурсов для выполнения обязательств перед налогоплательщиком по выполнению работ.

Налогоплательщиком не представлены техническая, проектно-сметная документация по выполнению работ по горизонтально-направленному бурению в периоды 2016-2018 годов, что привело к невозможности определения нормативной потребности в технических и трудовых ресурсах и объемах выполненных работ. Также не представлена исполнительная документация: плановые заявки на подготовку и обеспечение работ бурового комплекса, путевые листы, общий журнал, протоколы бурения, журнал производства буровых работ, акты освидетельствования скрытых работ.

Вместе с тем общество "Котлогазсервис" располагало в период 2016-2018 годы необходимыми для проведения работ по горизонтально-направленному бурению ресурсами (специальной техникой, транспортными средствами, такими как - NAVIGATOR D130X150VBM (установка для бурения), VERMEER D24X40 SERIES II (установка для бурения), VERMEER NAVIGATOR D24X40 I731502 (установка для бурения), MA36317X9 (грузовой автомобиль), MA3 6425X9-450-051 (грузовой автомобиль), квалифицированным персоналом (локаторщики, операторы ГНБ, машинисты бурильной установки), СРО, расходными материалами (бентонит, полимеры).

Работы по договорам от 10.08.2017 N 4-ГНБ/СУБ-3, от 12.04.2018 N 4 осуществлялись сотрудниками ООО "Котлогазсервис" (Березанский А.Ю.- машинист буровой установки, Свистунов А.Н.- локаторщик, Гинцьяк А.В. - оператор ГНБ, Ковальчук А.А. - генеральный директор. Указанным сотрудникам установлен разъездной характер работ).

На основании установленных обстоятельств налоговым органом сделан вывод о том, что работы, приобретение которых документально оформлено от имени спорных контрагентов, были выполнены сотрудниками организации общества "Котлогазсервис". В нарушение п. 1 ст. 54.1, ст. 169, 171 и 172, 252 Налогового кодекса Российской Федерации налогоплательщиком неправомерно уменьшена сумма НДС и налога на прибыль в связи с внесением в регистры налогового учета проверяемым налогоплательщиком недостоверных сведений о фактах хозяйственных отношений по выполнению работ спорными контрагентами: ООО "РУБИКОН", ООО "ОНИКС", ООО "НОРД", ООО "Технологии безопасности", ООО "ВОСТОК", ООО "ГЕФЕСТ", ООО "Приволжский строй центр", ООО "МЕГАСИТИ", ООО СК "ПРАВЫЙ БЕРЕГ".

В периоды 2016-2017 годов заявитель выполнял работы собственными силами, а в 2018 году

стал формально привлекать субподрядные организации, при этом, объемы выполненных работ в 2017 году (194 454.2 м) значительно превышали объемы выполненных работ в 2018 году (22 079.5 м).

Приобретение товарно-материальных ценностей (бентонит, полимеры, комплектующие для спецтехники и автотранспортных средств) оформлено по счетам-фактурам (УПД) от имени ООО "Строймонтажек", ООО "Жилстройпроект", ООО "Актив-Строй", ООО "ТСК Импульс", ООО "Стройиндустрия", ООО "Автокрап", ООО ТД "Олимп", ООО "Мегастрой", ООО "Инжиниринговые системы".

Вместе с тем по требованию налогового органа налогоплательщиком и указанными контрагентами не представлен полный пакет документов, подтверждающих поставки товарно-материальных ценностей. Так не представлены заявки (заказы, спецификации) на поставку товаров (в которых указываются ассортимент, наименование и количество требуемого товара, условия, срок и адрес поставки); транспортные накладные, путевые листы, заявки на перевозку, доверенности, выданные лицам, осуществляющим доставку ТМЦ, экспедиторские расписки и иные товаросопроводительные документы, а также документы, истребованные у спорных контрагентов перед заключением сделки.

Также по требованию налогового органа ООО "Котлогазсервис" не представлены унифицированные формы первичной учетной документации, на основании которых принимается товар на склад и списывается в производство, составление которых регламентируется [постановлением](#) Правительства РФ от 08.07.1997 N 835 "О первичных учетных документах", такие как: приходные ордера (форма N М-4), требования-накладные (форма N М-11), акты на списание материалов, отчеты по форме N М-29, доверенности на получение товарно-материальных ценностей (формы N М-2 и N М-2а), акты о приемке материалов (форма N М-7), лимитно-заборные карты (форма N М-8), карточки учета материалов (форма N М-17), накладные на отпуск материалов на сторону (форма N М-15), производственно-материальные отчеты и т.д.

Также не были представлены регистры бухгалтерского учета, составление которых регламентируется [Федеральным законом](#) от 06.12.2011 N 402-ФЗ "О бухгалтерском учете", и которые предназначены для систематизации и накопления информации, содержащейся в принятых к учету первичных учетных документах, для отражения на счетах бухгалтерского учета и в бухгалтерской отчетности.

Указанные контрагенты - поставщики материальных ресурсов отвечают признакам "номинальности":

- ООО "Строймонтажек", ООО "Актив-Строй", ООО "Стройиндустрия" 14.05.2019, 22.04.2019, 12.08.2019, соответственно, исключены из ЕГРЮЛ по решению регистрирующего органа в соответствии с [пунктом 5 статьи 21.1](#) Федерального закона от 08.08.2001 N 129-ФЗ "О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей" (далее - [Закон](#) N 129-ФЗ), ООО "Жилстройпроект", ООО "ТСК Импульс", 02.07.2018, 15.01.2022, соответственно, регистрирующим органом исключены из ЕГРЮЛ в соответствии с [пунктом 2 статьи 21.1](#) Закона N 129-ФЗ.

- у организаций не имеется транспортных средств, имущества и работников;  
- руководитель ООО "Строймонтажек" Гималов Р.А. отказался от руководства организацией;  
- имеет место совпадение IP-адресов при сдаче налоговой отчетности и при управлении расчетными счетами ООО "Строймонтажек" и ООО "Жилстройпроект", у ООО "Актив-Строй" и ООО "ТСК Импульс", у ООО "Стройиндустрия" и ООО "Инжиниринговые системы".

Инспекцией установлены реальные поставщики буровых растворов (ООО "Уралсибсервис", ООО "Промавтострой", ООО "Маяк", ООО "Кавминводы-аква", ООО "Глобал трейд") и объемы поставок в адрес ООО "Котлогазсервис".

Объемы поставок бентонита и полимера от контрагентов - поставщиков, сделки с которыми не оспариваются приведены на странице 383 акта проверки.

Согласно данным бухгалтерского баланса на начало проверяемого периода 01.01.2016 у общества "Котлогазсервис" имеются остатки запасов в размере 5 926 000 руб. Учитывая поставки в 2016 году бентонита и полимера от реальных контрагентов (ООО "Уралсибсервис", ООО "Промавтострой", ООО "Маяк", ООО "Кавминводы-аква", ООО "Глобал трейд") в объемах и суммах, отраженных в таблицах на страницах 381 -383

акта проверки, и наличие на начало 2016 года остатков в размере 5 926 000 руб., инспекция пришла к выводу, что бентонита и полимера имелось в достаточном объеме для выполнения в 2016 году спорных работ.

Инспекцией сделан вывод, что в 2017 году приобретено бентонита и полимера от реальных контрагентов-поставщиков в достаточном количестве, необходимом для выполнения работ по горизонтально - направленному бурению, необходимости в дополнительном приобретении у налогоплательщика не имелось.

Инспекцией установлены контрагенты - поставщики (ООО "Уралсибсервис", ООО "ГНБброкер", ООО "Техброкер", ООО "Маяк", ООО "Тюмень ГНБ", ООО "Шининвест", ООО "Агростроительные технологии", ООО "Сибирь ГНБ") аналогичных запасных частей и оборудования, приобретенных якобы у спорных контрагентов.

На основании установленных обстоятельств налоговым органом сделан вывод о том, что фактически ООО "Котлогазсервис" не приобретались товарно-материальные ценности, необходимость в их приобретении организацией не подтверждена. В нарушение п. 1 ст. 54.1, ст. 169, 171 и 172, 252 НК РФ неправомерно уменьшена сумма НДС и налога на прибыль в отношении сделок по приобретению материалов (бентонит, полимеры, комплектующих для спецтехники и автотранспортных средств), оформленных по счетам-фактурам (УПД) от имени ООО "Строймонтаж", ООО "Жилстройпроект", ООО "Актив-Строй", ООО "ТСК-ИМПУЛЬС", ООО "Стройиндустрия", ООО "ТД Олимп", ООО "АВТОКРАП", ООО "МЕГАСТРОЙ", ООО "ИНЖИНИРИНГОВЫЕ СИСТЕМЫ".

Оказание налогоплательщику услуг по проведению технического обслуживания и/или ремонта спецтехники IV квартал 2018 года оформлено налогоплательщиком хозяйственными операциями с ООО "Партнер - Авто"

Вместе с тем у организации отсутствуют в собственности или аренде производственные (складские) помещения, квалифицированный персонал, используемые организацией для проведения работ по техническому обслуживанию и ремонту автотранспортных средств и спецтехники. ООО "Партнер - Авто" 19.07.2019 представило уточненную налоговую декларацию по НДС за IV квартал 2018 года с нулевыми показателями.

По расчетному счету организации отсутствуют выплаты по гражданско-правовым договорам. Также отсутствуют затраты, связанные с привлечением контрагентов для выполнения спорных работ (услуг). Не установлены контрагенты - поставщики, которые могли оказать услуги по ремонту автотранспортных средств, спецтехники для ООО "Котлогазсервис". Единственный поставщик - АО ГРУППА "ИЛИМ", отраженный ООО "Партнер - Авто" в книге покупок налоговой декларации по НДС за IV квартал 2018 года, в ходе встречной проверки сообщил об отсутствии финансово-хозяйственных взаимоотношений с указанным спорным контрагентом за период с 01.01.2016 по 31.12.2018.

Все поступившие на расчетные счета ООО "Партнер - Авто" денежные средства (в том числе и от ООО "Котлогазсервис"), в дальнейшем через ООО "Гефест" перечислены на лицевые счета физических лиц и сняты по банковским картам.

Обществом не представлены приемосдаточные акты (акты приемки или иные документы о передаче) по каждой единице спецтехники, в которых указывается комплектность автотранспортного средства и видимые наружные повреждения и дефекты (при их наличии). Также проверяемым налогоплательщиком не представлены документы, подтверждающие объем выполненных работ, и документы, подтверждающие транспортировку спецтехники для проведения работ, а также экономическую целесообразность привлечения ООО "Партнер - Авто" в связи с удаленностью его местонахождения (г. Екатеринбург).

На основании установленных обстоятельств инспекцией сделан вывод о недоказанности факта выполнения работ по техническому обслуживанию и ремонту автотранспортных средств и спецтехники спорным контрагентом, а также самой необходимости в их проведении. В нарушение п. 1 ст. 54.1, ст. 169, 171 и 172, 252 НК РФ неправомерно уменьшена сумма НДС и налога на прибыль в отношении сделки по приобретению услуг/работ по проведению технического обслуживания и/или ремонта спецтехники оформленных по счетам-фактурам (УПД) от имени ООО "Партнер Авто".

Также в результате анализа книг покупок заявителя установлено отражение в них УПД, счетов-фактур, выставленных от имени ООО "Обсидиан", ООО "Амарант", ООО "Промторговля", ООО "Экус", ООО "Берлинета", ООО "Регион Спецторг", ООО "Континенталь-К", ООО "Азимут", ООО "Альфастрой", ООО "Строй Инжиниринг", на сумму 36 754 633 руб.

При отсутствии документального подтверждения сделок с указанными контрагентами налоговый орган обоснованно счел, что суммы НДС и налога на прибыль в отношении сделок с указанными контрагентами неправомерно уменьшены В нарушение ст. 169, 171 и 172, 252 Налогового кодекса Российской Федерации. В результате неправильного исчисления при отсутствии документального подтверждения хозяйственных операций подлежит доначислению НДС в сумме 5 606 639 руб., налог на прибыль организаций - 16 908 048 руб.

Также налогоплательщик привлечен к ответственности по п. 1 ст. 126 Налогового кодекса Российской Федерации за непредставление документов по требованию N 10039 от 02.07.2020. Подробный перечень документов, не представленных ООО "Котлогазсервис", по требованию налогового органа приведен в Приложении N 9 к акту ВНИП. Количество непредставленных обществом документов составляет 1214 шт. Таким образом, сумма штрафа по п. 1 ст. 126 Налогового кодекса Российской Федерации составила:  $1214 \times 200/2 = 121\,400$  руб.

Поскольку ООО "Котлогазсервис" в ходе выездной налоговой проверки по требованиям налогового органа не представлены учетные документы, подтверждающие как факт оприходования товарно-материальных ценностей, работ от контрагентов (поставщиков, подрядчиков), так и списание приобретенных ТМЦ, работ в производство (реализацию), регистры бухгалтерского учета, регистры налогового учета по налогу на прибыль за период с 01.01.2016 по 31.12.2018, оказано противодействие налоговому органу в проведении осмотров помещений по адресам регистрации, проведению инвентаризации, проведении опросов сотрудников организации, то налог на прибыль организаций по контрагентам (в том числе по спорным контрагентам ООО "Рубикон", ООО "Оникс", ООО "Норд", ООО "Технологии безопасности", ООО "Восток", ООО "Гефест", ООО "Приволжский стройцентр", ООО "Мегасити", ООО СК "Правый берег", ООО "Строймонтажек", ООО "Жилстройпроект", ООО "Актив-строй", ООО "ТСК Импульс", ООО "Стройиндустрия", ООО "Автокрап", ООО ТД "Олимп", ООО "Мегастрой", ООО "Инжиниринговые системы", ООО "Партнер-Авто") определен инспекцией в соответствии с [подпунктом 7 пункта 1 статьи 31](#) НК РФ расчетным путем на основании имеющейся информации о налогоплательщике.

Решением Управления Федеральной налоговой службы по Челябинской области от 14.03.2022 N 16-07/001447 решение инспекции от 15.11.2021 N 17 частично отменено, в связи с наличием смягчающих ответственность обстоятельств штрафные санкции уменьшены в 2 раза. В остальной части решение инспекции утверждено.

Решением Управления Федеральной налоговой службы по Челябинской области от 19.06.2023 N 12-16/001966 решение инспекции от 15.11.2021 N 17 отменено в части начислений амортизации при определении налоговой базы по налогу на прибыль за налоговые периоды 2016, 2017, 2018 годы. При учете сумм амортизации доначисленные суммы налога на прибыль подлежат уменьшению на 5 450 878 руб.

Также исключены доначисления по сделкам с контрагентами - поставщиками: ООО "Центр Пропаганды и новых технологий пожаротушения "Пирант Курган", ООО "ДНС-Магнитогорск", ООО "ОйлМаркет-Курган", ООО "Сибирь Трейлер - Инжиниринг", ООО "ТСК "Снаб Групп", Стерехов А.В., ООО "РосАвто", ООО "Техдизель", ООО ТСК "Снаб Групп", АО "Энергосбытовая компания "Восток" по налогу на прибыль 215 881 руб., по НДС 194 295 руб., всего на 410 176 руб.

Таким образом, доначисленные суммы, с учетом решений УФНС России по Челябинской области от 14.03.2022 N 16-07/001447 и от 19.06.2023 N 12-16/001966@, составили:

- НДС - 22 249 288 руб.;
- налог на прибыль организаций - 16 908 048 руб.;
- пени по налогу на добавленную стоимость - 10 558 306 руб. 66 коп.;
- пени по налогу на прибыль - 6 865 336 19 руб.;
- штраф по налогу на добавленную стоимость ([п. 1,3 ст. 122](#) НК РФ) - 945 144 руб. 90 коп.;
- штраф по налогу на прибыль ([п. 1,3 ст. 122](#) НК РФ) - 1 375 464 руб.

Полагая, что решение инспекции не соответствует требованиям законодательства, нарушает его права и законные интересы, общество "Котлогазсервис" обратилось с заявлением в арбитражный суд.

Рассмотрев требования заявителя по существу, суд первой инстанции не нашел оснований для их удовлетворения, признав оспоренное решение инспекции соответствующим закону, не нарушающим права и законные интересы налогоплательщика в полном объеме.

Оценив повторно в порядке [статьи 71](#) Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации все имеющиеся в деле доказательства в их совокупности, суд апелляционной инстанции считает, что выводы суда первой инстанции являются правильными, соответствуют обстоятельствам дела и действующему законодательству.

На основании [части 1 статьи 198](#) Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации граждане, организации и иные лица вправе обратиться в арбитражный суд с заявлением о признании недействительными ненормативных правовых актов, незаконными решений и действий (бездействия) государственных органов, органов местного самоуправления, иных органов, должностных лиц, если полагают, что оспариваемый ненормативный правовой акт, решение и действие (бездействие) не соответствуют закону или иному нормативному правовому акту и нарушают их права и законные интересы в сфере предпринимательской и иной экономической деятельности, незаконно возлагают на них какие-либо обязанности, создают иные препятствия для осуществления предпринимательской и иной экономической деятельности.

Как установлено [частью 5 статьи 200](#) Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации обязанность доказывания соответствия оспариваемого ненормативного правового акта закону или иному нормативному правовому акту, законности принятия оспариваемого решения, 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).

Согласно [пункту 1 статьи 171 НК РФ](#) налогоплательщик имеет право уменьшить общую сумму налога, исчисленную в соответствии со [статьей 166 НК РФ](#), на установленные [статьей 171 НК РФ](#) налоговые вычеты.

В силу [пункта 2 статьи 172 НК РФ](#) вычетам подлежат суммы налога, предъявленные налогоплательщику при приобретении товаров (работ, услуг), а также имущественных прав на территории Российской Федерации, в отношении товаров (работ, услуг), приобретаемых для осуществления операций, признаваемых объектами налогообложения в соответствии с [главой 21 НК РФ](#), за исключением товаров, предусмотренных [пунктом 2 статьи 170 НК РФ](#), и товаров (работ, услуг), приобретаемых для перепродажи.

В соответствии с [пунктом 1 статьи 252 НК РФ](#) в целях [главы 25 НК РФ](#) при исчислении налога на прибыль организаций налогоплательщик уменьшает полученные доходы на сумму произведенных расходов (за исключением расходов, указанных в [статье 270 НК РФ](#)).

Расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

Расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты (а в случаях, предусмотренных [статьей 265 НК РФ](#), убытки), осуществленные (понесенные) налогоплательщиком.

Под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме.

Под документально подтвержденными расходами понимаются затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством Российской Федерации, либо документами, оформленными в соответствии с обычаями делового оборота, применяемыми в иностранном государстве, на территории которого были произведены соответствующие расходы, и (или) документами, косвенно подтверждающими произведенные расходы (в том числе таможенной декларацией, приказом о командировке, проездными документами, отчетом о выполненной работе в соответствии с договором).

Нормой [пункта 1 статьи 54.1 НК РФ](#) предусмотрен запрет уменьшения налогоплательщиком налоговой базы и (или) суммы подлежащего уплате налога в результате искажения сведений о фактах хозяйственной жизни (совокупности таких фактов), об объектах налогообложения, подлежащих отражению в налоговом и (или) бухгалтерском учете либо налоговой отчетности налогоплательщика.

В соответствии с [пунктом 2 статьи 54.1 НК РФ](#) при отсутствии обстоятельств, предусмотренных [пунктом 1 статьи 54.1 НК РФ](#), по имевшим место сделкам (операциям) налогоплательщик вправе уменьшить налоговую базу и (или) сумму подлежащего уплате налога в соответствии с правилами соответствующей главы [части второй НК РФ](#) при соблюдении одновременно следующих двух условий:

1) основной целью совершения сделки (операции) не являются неуплата (неполная уплата) и (или) зачет (возврат) суммы налога;

2) обязательство по сделке (операции) исполнено лицом, являющимся стороной договора, заключенного с налогоплательщиком, и (или) лицом, которому обязательство по исполнению сделки (операции) передано по договору или закону.

Из [Определений Конституционного Суда Российской Федерации от 08.04.2004 N 169-О и от 04.11.2004 N 324-О](#) следует, что оценка добросовестности налогоплательщика предполагает оценку заключенных им сделок. Заключенные сделки должны не только формально соответствовать законодательству, но и быть реальными, не вступать в противоречие с общим запретом недобросовестного осуществления прав налогоплательщиком.

Реальность хозяйственной операции определяется не только фактическим движением товара (оказанием услуг), но и реальностью исполнения договора именно заявленным контрагентом, то есть наличием прямой связи с конкретным контрагентом.

Как указано в [Определениях Верховного Суда Российской Федерации от 27.12.2017 N 302-КГ17-19438 и от 14.12.2017 N 304-КГ17-18401](#), анализ положений [главы 21 НК РФ](#) в их взаимосвязи позволяет признать, что документальное обоснование права на налоговые вычеты сумм налога на добавленную стоимость, уплаченного контрагентом при приобретении товаров (работ, услуг), возлагается на налогоплательщика. У налогового органа отсутствует обязанность доказывать, какими именно лицами фактически были поставлены товары (выполнены работы, оказаны услуги), поскольку именно общество должно подтвердить реальность хозяйственных операций с конкретным контрагентом, по взаимоотношениям с которым заявлена налоговая выгода.

Из разъяснений, изложенных в [пункте 1 Постановления Пленума Высшего арбитражного суда](#)

Российской Федерации от 12.10.2006 N 53 "Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды" (далее - Постановление N 53), следует, что представление налогоплательщиком в налоговый орган всех надлежащим образом оформленных документов, предусмотренных законодательством о налогах и сборах, в целях получения налоговой выгоды является основанием для ее получения, если налоговым органом не доказано, что сведения, содержащиеся в этих документах, неполны, недостоверны и (или) противоречивы.

Документы, представляемые налогоплательщиком в подтверждение налоговых выгод, должны отвечать установленным законом требованиям и содержать достоверные сведения об обстоятельствах, с которыми законодательство связывает правовые, в том числе налоговые, последствия.

В налоговых правоотношениях недопустима фикция, которая позволяла бы недобросовестным налогоплательщикам с помощью инструментов, используемых в гражданско-правовых отношениях, и искусственной юридической конструкции создавать ситуацию формального наличия права на получение налоговых выгод путем представления документов, оформляющих номинальное движение и реализацию товара (работ, услуг) (в том числе прикрытием получения товара (работ, услуг) неустановленного происхождения от номинального контрагента).

Сделки в обход налогового закона подразумевают действия, имеющие целью сознательное создание налогоплательщиками определенного фактического состава (или же воздержание от его создания) с целью обеспечить по отношению к себе действие одного правового предписания и (или) не допустить действие другого.

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 ([пункт 3](#) Постановления N 53).

О необоснованной налоговой выгоде могут также свидетельствовать подтвержденные доказательствами выводы налогового органа о наличии следующих обстоятельств: невозможность реального осуществления налогоплательщиком указанных операций с учетом времени, места нахождения имущества или объема материальных ресурсов, экономически необходимых для производства товаров, выполнения работ или оказания услуг; отсутствие необходимых условий для достижения результатов соответствующей экономической деятельности в силу отсутствия управленческого или технического персонала, основных средств, производственных активов, складских помещений, транспортных средств; учет для целей налогообложения только тех хозяйственных операций, которые непосредственно связаны с возникновением налоговой выгоды, если для данного вида работ также требуется совершение и учет иных хозяйственных операций; совершение операций с товаром, который не производился и не мог быть произведен в объеме, указанном налогоплательщиком в документах бухгалтерского учета ([пункт 5](#) Постановления N 53).

Из [Определений](#) Конституционного Суда Российской Федерации от 08.04.2004 N 169-О и от 04.11.2004 N [324-О](#) следует, что оценка добросовестности налогоплательщика предполагает оценку заключенных им сделок. Заключенные сделки должны не только формально соответствовать законодательству, но и быть реальными, не вступать в противоречие с общим запретом недобросовестного осуществления прав налогоплательщиком.

[Пунктом 3 статьи 122](#) НК РФ установлено, что умышленная неуплата или неполная уплата сумм налога (сбора) в результате занижения налоговой базы, иного неправильного исчисления налога (сбора) или других неправомерных действий (бездействия), если такое деяние не содержит признаков налогового правонарушения, предусмотренного [статьей 129.3](#) НК РФ, влечет взыскание штрафа в размере 40 процентов от неуплаченной суммы налога (сбора).

В соответствии с [п. 1 ст. 126](#) НК РФ непредставление в установленный срок налогоплательщиком в налоговые органы документов и (или) иных сведений, предусмотренных настоящим [Кодексом](#) и иными актами законодательства о налогах и сборах, если такое деяние не содержит признаков налоговых правонарушений, предусмотренных [статьями 119, 129.4 и 129.6](#) настоящего Кодекса, а также [пунктом 1.1](#) настоящей статьи, влечет взыскание штрафа в размере 200 рублей за каждый непредставленный документ.

Согласно [п. 7 п. 1 ст. 31](#) Налогового Кодекса Российской Федерации налоговые органы вправе определять суммы налогов, подлежащие уплате налогоплательщиками в бюджетную систему Российской Федерации, расчетным путем на основании имеющейся у них информации о налогоплательщике, а также данных об иных аналогичных налогоплательщиках в случаях отказа налогоплательщика допустить должностных лиц налогового органа к осмотру производственных, складских, торговых и иных помещений и территорий, используемых налогоплательщиком для

извлечения дохода либо связанных с содержанием объектов налогообложения, непредставления в течение более двух месяцев налоговому органу необходимых для расчета налогов документов, отсутствия учета доходов и расходов, учета объектов налогообложения, ведения учета с нарушением установленного порядка, приведшего к невозможности исчислить налоги.

В случае совершения налогоплательщиками действий, направленных на уклонение от уплаты налогов, в том числе отсутствие учета доходов и расходов, либо ведение учета с нарушением установленного порядка, приведшего к невозможности исчислить налоги, в силу [подпункта 7 пункта 1 статьи 31](#) Налогового кодекса сумма налога, подлежащего уплате в бюджет, подлежит определению расчетным способом на основании имеющейся у налогового органа информации о налогоплательщике, а также данных об иных аналогичных налогоплательщиках.

Как неоднократно отмечал Конституционный Суд Российской Федерации, наделение налоговых органов правом исчислять налоги расчетным путем вытекает из возложенных на них обязанностей по осуществлению налогового контроля в целях реализации основанных на [Конституции](#) Российской Федерации и законах общеправовых принципов налогообложения всеобщности и справедливости налогообложения, юридического равенства налогоплательщиков, равного финансового бремени ([определения](#) от 05.07.2005 N 301-О, от 23.04.2013 N [488-О](#), от 29.09.2015 N [1844-О](#), от 29.09.2020 N [2314-О](#) и др.).

Согласно разъяснениям Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации, данным в [пункте 8](#) постановления от 30.07.2013 N 57 "О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации", при определении налоговым органом сумм налогов, подлежащих уплате налогоплательщиком в бюджетную систему Российской Федерации, расчетным путем должны быть определены не только доходы налогоплательщика, но и его расходы.

Бремя доказывания того, что размер доходов и (или) расходов, определенный налоговым органом по правилам [подпункта 7 пункта 1 статьи 31](#) Кодекса, не соответствует фактическим условиям экономической деятельности налогоплательщика, возлагается на последнего, поскольку именно он несет риски, связанные с возникновением оснований для применения налоговым органом расчетного метода определения сумм налогов.

Это обусловлено тем, что в случае применения расчетного метода начисления налогов достоверное исчисление налогов невозможно по объективным причинам. Налоги могут быть исчислены достоверно только при надлежащем оформлении учета доходов и расходов, в то время как применение расчетного метода предполагает исчисление налогов с той или иной степенью вероятности ([постановление](#) Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 22.06.2010 N 5/10).

Из приведенных положений законодательства и правовых позиций высших судебных инстанций вытекает, что исчисление налогов расчетным путем предполагает значительную степень гибкости производимых налоговым органом расчетов, поскольку именно налогоплательщик, не обеспечивший надлежащий учет своих доходов и расходов спровоцировал возникновение ситуации, при которой точное определение налоговой обязанности стало невозможным.

При применении расчетного способа налоговому органу достаточно представить доказательства, разумно обосновывающие произведенную им оценку доходов (расходов), которые могли быть получены (понесены) налогоплательщиком в рамках осуществляемой им экономической деятельности, а налогоплательщик - вправе представлять доказательства, уточняющие расчет налогового органа.

При этом к налоговому органу не могут предъявляться требования по обеспечению такой же степени точности расчета, производимого по правилам [подпункта 7 пункта 1 статьи 31](#) Кодекса, которая должна была быть обеспечена самим налогоплательщиком.

Стандарт доказывания размера полученных доходов и понесенных расходов в условиях недобросовестных действий налогоплательщика не может быть аналогичным с ситуацией, когда факт получения дохода и несения расходов оформляется налогоплательщиком надлежащим образом. В ином случае недобросовестное лицо, уклоняющееся от уплаты налога, оказывается в более благоприятном правовом положении по сравнению с добросовестным налогоплательщиком.

По результатам исследования и оценки представленных в материалы дела доказательств и доводов сторон суд счел доказанным вывод налогового органа о невозможности совершения спорными контрагентами сделок поставки товарно-материальных ценностей и выполнения работ. Указанные контрагенты соответствуют признакам "номинальных" организаций, не располагают материальными и трудовыми ресурсами. Кроме того, сделки с указанными контрагентами не подтверждены налогоплательщиком путем представления первичных документов, сопровождающих реальные хозяйственные операции.

Представленные обществом "Котлогазсервис" в ходе судебного разбирательства документы

оценены судом и также не признаны достаточными доказательствами реальности сделок с ООО "Обсидиан", ООО "Амарант", ООО "ПромТорговля", ООО "Экус", ООО "Берлинета", ООО "Регион Спецторг", ООО "Континенталь-К", ООО "Азимут", ООО "Альфастрой", ООО "Строй Инжиниринг".

Судом установлено, что ООО "Обсидиан", ООО "АльфаСтрой", ООО "Берлинета" не могли выполнять для ООО "КотлогазСервис" работы по горизонтально-направленному бурению в связи со следующими обстоятельствами:

- отсутствие у данных организаций квалифицированных трудовых ресурсов как собственных, так и привлеченных.

- отсутствие у данных организаций как в собственности, так и в аренде спец. техники, которая необходима для выполнения рассматриваемых работ для ООО "КотлогазСервис". Данный вывод подтверждается отсутствием в рассматриваемый период по расчетному счету организаций перечислений денежных средств за аренду техники в адрес контрагентов.

- отсутствие у данных организаций материалов (полимер, бентонит и т.д.), необходимых для выполнения рассматриваемых работ. Данный вывод подтверждается отсутствием в рассматриваемый период по расчетному счету организаций перечислений денежных средств в адрес контрагентов - поставщиков с наименованием платежа за бентонит, полимер.

- отсутствие у данных организаций свидетельств СРО. Согласно сведениям Единого реестра Членов СРО (официальный сайт расположен в системе интернет по адресу: [reestr.nostroy.ru/reestr](http://reestr.nostroy.ru/reestr)) ООО "Обсидиан", ООО "Альфастрой", ООО "Берлинета" не числились в данном реестре. Поименованные организации не отвечали необходимым требованиям и не имели условий для получения данного свидетельства.

- отсутствие у данных организаций затрат, связанных с привлечением контрагентов для выполнения рассматриваемых работ. Данный вывод подтверждается отсутствием в рассматриваемый период по расчетному счету организаций перечислений денежных средств в адрес иных организаций за выполнение работ.

По сделкам с ООО "Регион Спецторг", ООО "ПромТорговля", ООО "Азимут" представлены документы по приобретению материалов - бентонит, полимер.

Вместе с тем данные организации также имеют признаки "номинальных":

- отсутствие персонала, который мог заниматься вопросами закупки и продажи товарно-материальных ценностей. Численность сотрудников организаций в рассматриваемом периоде составляла 0 человек. Также по расчетному счету организаций отсутствуют выплаты по гражданско-правовым договорам. Кроме того, при анализе деклараций по страховым взносам на ОПС за рассматриваемые периоды, не установлены лица, привлекаемые данными организациями по трудовым договорам и по гражданско-правовым договорам.

- отсутствие у данных организаций возможности складировать и хранить товар. Данный вывод подтверждается отсутствием в собственности складских помещений, а также отсутствием по расчетному счету организаций затрат, связанных с арендой складских помещений.

- отсутствие возможности у данных организаций осуществлять доставку товара в адрес ООО "Котлогазсервис". Данный вывод подтверждается отсутствием в собственности транспортных средств, а также отсутствием по расчетному счету организаций затрат, связанных с привлечением транспортных компаний.

- отсутствие расходов, связанных с приобретением рассматриваемых товарно-материальных ценностей, которые в дальнейшем могли быть реализованы в адрес ООО "Котлогазсервис". Данный вывод подтверждается отсутствием по расчетному счету организаций перечисления денежных средств с наименованием платежа за бентонит, полимер.

Суд согласился с выводами налогового органа о том, что данные ТМЦ были поставлены иными контрагентами, такими как: ООО "Уралсибсервис", ООО "Промавтострой", ООО "Маяк", ООО "Кавминводы-аква", ООО "Агро-строительные технологии", ООО "Глобал трейд", сделки с которыми организацией ООО "Котлогазсервис" отражены в регистрах налогового учета (книг покупок) и в декларациях по НДС, налогу на прибыль.

Апелляционная коллегия поддерживает выводы суда относительно правомерности доначисления НДС с учетом установленных налоговым органом и не опровергнутых налогоплательщиком фактов объективной невозможности совершения хозяйственных операций спорными контрагентами. Однако, отказывая в учете расходов налогоплательщика при исчислении налога на прибыль инспекция исходит из того, что оформляя сделки по выполнению работ с привлечением ООО "Рубикон", ООО "Оникс", ООО "Норд", ООО "Технологии безопасности", ООО "Восток", ООО "Гефест", ООО "Приволжский строй центр", ООО "Мегасити", ООО СК "Правый берег", в действительности работы выполнены самим налогоплательщиком, поскольку организация имеет достаточно материальных и трудовых ресурсов. На начало проверяемого периода 01.01.2016 у заявителя имеются остатки запасов бентонита и полимера, в

2017 году приобретено бентонита и полимера от реальных контрагентов-поставщиков в достаточном количестве, необходимом для выполнения работ.

Инспекцией получено мнение специалиста ООО "ПроЭксперт", согласно справке от 05.11.2020 N 28/10/2020 у общества "Котлогазсервис" имелась возможность в 2018 году выполнить указанный объем работ по горизонтально-направленному бурению самостоятельно без привлечения субподрядных организаций. На начало проверяемого периода 01.01.2016 у заявителя имеются остатки запасов. В 2017 году приобретено бентонита и полимера от реальных контрагентов-поставщиков в достаточном количестве, необходимом для выполнения работ.

Обществом "Котлогазсервис" указывается на то, что привлеченная инспекцией экспертная организация - общество с ограниченной ответственностью "Проэксперт" имеет в штате двух работников, среднемесячная заработная плата которых составляет 1800 руб. в месяц, основной вид деятельности - предоставление посреднических услуг при оценке недвижимого имущества. Составитель справки от 05.11.2020 N 28/10/2020 от имени данной организации - Дындиков Д.В. не является сотрудником общества "Проэксперт", работает в обществе с ограниченной ответственностью "ЭСКейп" оценщиком, образование, характер и опыт работы данного лица не позволяет сделать достоверные выводы по вопросу о достаточности материалов при прокладке подземных инженерных коммуникаций. У данного лица имеется сертификат соответствия судебного эксперта от 10.07.2020, выданный Палатой судебных экспертов, который свидетельствует о праве производства экспертиз в области исследования промышленных товаров, исследования радиоэлектронных, электротехнических и электромеханических устройств бытового назначения, то есть не связанной с бурением закрытых подземных переходов инженерных коммуникаций. Также специалист имеет диплом о профессиональной переподготовке, выданный Южным институтом менеджмента и удостоверяющий обучение в период с 02.12.2013 по 10.06.2014 по вопросам судебной строительно-технической экспертизы и объектов недвижимости. Кроме того имеется диплом о профессиональной переподготовке от 10.07.2020, согласно которому частное образовательное учреждение "Институт непрерывного образования (г. Иваново) подтверждает обучение в период с 24.01.2020 по 10.07.2020 в сфере товароведческой экспертизы промышленных товаров, электробытовой техники, средств связи.

С учетом указанных обстоятельств заявитель не признает надлежащую квалификацию и достоверность выводов специалиста Дындикова Д.В., отмечая отсутствие обоснования и расчета выводов относительно достаточности полимера и бентонита. Так в справке не имеется ссылок на нормативные акты, не используются формулы для расчета, не указывается территориальная расположенность объектов, протяженность бурения, диаметр закладываемых труб.

Вместе с тем выполненные налогоплательщиком в проверяемый период работы предполагают необходимость проведения работ по геодезической разбивке трассы и подготовке строительной площадки, чему предшествуют работы по бурению пилотных скважин. Расчет необходимого объема и количества компонентов бурового раствора для бурения пилотных скважин осуществляется по формулам, приведенным в Приложении Л к Своду правил 341.1325800.2017, которые специалистом Дындиковым Д.В. не использованы.

С учетом изложенного налогоплательщик при рассмотрении дела судом первой инстанции подано ходатайство о назначении судебной экспертизы.

В удовлетворении ходатайства судом отказано по причине непредставление документов, подтверждающих объемы выполненных работ на объектах (техническая, проектно-сметная, плановая и исполнительская документация).

Вместе с тем, делая вывод о достаточности бентонита и полимера, налоговый орган взял за основу перечень выполненных налогоплательщиком работ, представленный налоговым органом специалисту Дындикову Д.В. Таким образом, заявитель предлагает взять за основу для экспертного исследования данный перечень работ, полагая, что приведенные в указанном перечне работы не являются предметом спора, по соответствующему перечню имеется согласие сторон в порядке [ст. 70](#) Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации. При этом сведения о геологических свойствах грунтов, подвергнутых горизонтально-направленному бурению, имеются в материалах дела, при их отсутствии расчеты могут быть сделаны по нормативу, то есть препятствий для расчета необходимого количества полимеров и бентонита не имеется.

В ходе рассмотрения дела в суде апелляционной инстанции обществом "Котлогазсервис" повторно подано ходатайство о проведении судебной строительно-техническую экспертизу, поручить ее проведение эксперту Союза "Южно-Уральская торгово-промышленная палата" Твердохлебовой Н.Н.

С учетом того, что выполнение налогоплательщиком работ по прокладке подземных инженерных коммуникаций предметом спора по настоящему делу не является, отсутствуют иные кандидатуры судебного эксперта для проведения экспертизы, имеется согласие предложенного эксперта для проведения экспертизы и наличие на депозитном счете арбитражного суда требуемой для

проведения экспертизы суммы денежных средств, судом назначена по делу судебная экспертиза с поручением ее проведения Южно-Уральской торгово-промышленной палате, эксперт Твердохлебов Н.Н. Для экспертного исследования суд определяет вопрос, разрешение которого имеет значение для рассмотрения спора:

"Определить количество необходимых материалов (бентонита и полимеров) для выполнения работ по горизонтально-направленному бурению в период 2016 - 2017 годах на объектах, указанных в прилагаемом перечне (при наличии возможности определить потребность в указанных материалах хронологически по мере выполнения работ на указанных объектах)".

Суд счел ходатайство подлежащим удовлетворению, исходя из того, что внесудебное заключение специалиста отражает лишь субъективное мнение отдельно взятого лица по поставленным перед ним вопросам и не обладает для суда заранее установленной силой. При этом заключение специалиста составляется по инициативе одной из сторон, заинтересованной в исходе судебного разбирательства.

Согласно разъяснениям, содержащимся в [пункте 13](#) постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 04.04.2014 N 23 "О некоторых вопросах практики применения арбитражными судами законодательства об экспертизе", заключение эксперта, полученное по результатам проведения внесудебной экспертизы, не могут признаваться экспертными заключениями по рассматриваемому делу. Такое заключение может быть признано судом иным документом, допускаемым в качестве доказательства в соответствии со [статьей 89](#) Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации.

Вместе с тем судебной экспертизой является только такое исследование, которое выполнил эксперт на основании определения суда о назначении экспертизы в порядке, предусмотренном [Арбитражного процессуального кодекса](#) Российской Федерации с обязательным предупреждением эксперта об уголовной ответственности по [статье 307](#) Уголовного кодекса Российской Федерации за дачу заведомо ложного заключения. При назначении экспертизы судом проверяется наличие квалификации и компетенции эксперта, рассматривается вопрос о наличии оснований для отвода эксперта в порядке, установленном нормой [статьи 23](#) Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации.

Результаты судебной экспертизы могут подтвердить или опровергнуть выводы специалиста Дындикова Д.В. относительно достаточности имеющихся материалов, сделанных по результатам анализа представленных инспекцией сведений о выполненных налогоплательщиком работах. В данном случае судебному эксперту передаются те же самые сведения о выполненных работах, полученные результаты экспертного исследования позволят соотнести их со сведениями, представленными инспекцией и налогоплательщиком о количестве приобретенных (имеющихся на начало отчетного периода на остатках) материалов. При этом решение обозначенного вопроса требует специальных познаний, возможности его разрешения иным способом не усматривается.

Установленный законодательством о налогах и сборах порядок вынесения решения по результатам налоговой проверки должен обеспечивать надлежащую реализацию прав и законных интересов налогоплательщиков, что по смыслу положений [пункта 6 статьи 100](#), [пункта 4 статьи 101](#) Налогового кодекса предполагает обязанность налогового органа провести всестороннюю и объективную проверку обстоятельств, влияющих на вывод о наличии недоимки (суммы налога, не уплаченной в срок), установить действительный размер налоговой обязанности.

Иное бы не отвечало вытекающему из [пункта 2 статьи 22](#) Налогового кодекса принципу добросовестности налогового администрирования, не допускающему создание формальных условий для взимания налогов сверх того, что требуется по закону ([определения](#) Верховного Суда Российской Федерации от 16.02.2018 N 302-КГ17-16602, от 03.08.2018 N [305-КГ18-4557](#), от 30.09.2019 N 305-ЭС19-9969), и отказ в осуществлении прав налогоплательщиков только по формальным основаниям, не связанным с существом реализуемого права, по мотивам, обусловленным лишь удобством налогового администрирования ([определение](#) Верховного Суда Российской Федерации 14.03.2019 N 301-КГ18-20421).

Исходя из изложенного, согласно сложившейся практике рассмотрения налоговых споров при оценке законности доначисления налогов по результатам налоговой проверки значение имеет правильность определения недоимки налоговым органом, исходя из обстоятельств, которые были установлены в ходе налоговой проверки и давали основания для уменьшения суммы налога, а также обстоятельств, которые могли быть установлены налоговым органом ([определения](#) Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации от 18.05.2020 N 304-ЭС20-1243, от 28.02.2020 N [309-ЭС19-21200](#)).

К дате судебного заседания 14.01.2025 в материалы дела поступило экспертное заключение Южно-Уральской торгово-промышленной палаты.

В судебном заседании эксперт Твердохлебова Н.Н. представила пояснения относительно результатов экспертного исследования, представители лиц, участвующих в деле, изложили свою позицию относительно результатов экспертизы.

Согласно пояснениям налогового органа экспертиза сведена к предположениям о возможном количестве бентонита и полимеров, необходимых для горизонтально-направленного бурения без привязки к инженерно-геологическим изысканиям по каждому объекту. Сторона указывает на невозможность проведения расчетов без исследования проектной и рабочей документации, которая позволит дать объективную оценку количеству и качеству необходимых материалов. Кроме того, расчет экспертом выполнен на основании Государственных сметных нормативов на строительные и специальные строительные работы в сфере градостроительной деятельности, утвержденных приказом Министерства регионального развития Российской Федерации от 17.11.2008 N 253, которые утратили силу на основании приказа данного министерства от 11.10.2013 N 434.

Также представители инспекции указывают, что согласно заключению эксперта бентонита требовалось 3170 т., при этом общее количество данного материала, приобретенного от спорных и реальных контрагентов, составляет 698,2 т, то есть 22 % от необходимого количества. Полимера требовалось 582 т., при этом общее количество приобретенного материала - 2677,85 т., что значительно превышает необходимое количество. Указанные расхождения могут быть объяснены выводом, который принят налоговым органом при вынесении оспариваемого решения, о том, что не все перечисленные в Таблице работы 2016, 2017 года предполагают необходимость горизонтально-направленного бурения (соответственно, использования бентонита и полимера), в частности работы по аварийному и восстановительному ремонту.

Согласно пояснениям эксперта расчет расходования бентонита и полимеров сделан по нормативам, определенным в ГЭСН 81.02-342001. Прекращение их действия не препятствует их применению с учетом отсутствия новых сметных норм на соответствующие строительные работы в 2016, 2017 годах, при этом новые в последующем утвержденные нормы определяют аналогичные нормы расходования спорных материалов. Вопреки расчетам инспекции общая потребность в использовании бентонита определена за 2016, 2017 годы в сумме - 2793,864 тонны, полимера - 506,170 тонн., разница объемов обусловлена неверным прочтением заключения эксперта.

Экспертное заключение, полученное в ходе судебной экспертизы, содержит однозначные выводы по поставленным вопросам и их обоснование. Наличие противоречий в выводах эксперта судом не установлено. Экспертное заключение дано квалифицированным экспертом, обладающим необходимыми специальными познаниями и предупрежденным об уголовной ответственности за дачу заведомо ложного заключения. Оснований не доверять выводам эксперта у суда не имеется, что делает невозможным назначение повторной экспертизы. Оснований для разрешения в ходе экспертизы дополнительных вопросов судом также не усматривается.

В этой связи суд апелляционной инстанции считает, что экспертное заключение соответствует требованиям статьи 86 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, является достаточным для разрешения дела и принято судом в качестве допустимого доказательства по настоящему делу.

Принимая во внимание определение налоговым органом обязательств налогоплательщика расчетным методом, а также полученные по результатам судебной экспертизы данные о потребности налогоплательщика в материалах - бентонит и полимеры, суд предложил сторонам представить расчет налоговых обязательств с учетом вновь полученных данных, при этом соответствующие расчеты необходимо произвести исходя из следующих допущений и пояснений:

а) количество закупленного (и у спорных, и у реальных поставщиков) бентонита (698,2 т.) полностью использовано в ходе производства работ по Перечню выполненных налогоплательщиком работ в 2016 - 2017 годах (четыре варианта: предполагая наличие горизонтально-направленного бурения по всем пунктам Перечня и исключая работы, не связанные с горизонтально-направленным бурением, исключая и без исключения запасов бентонита на начало проверяемого периода);

б) количество закупленного (и у спорных, и у реальных поставщиков) полимера в объеме 506,170 т. использовано в ходе производства работ по Перечню выполненных налогоплательщиком работ в 2016 - 2017 годах (четыре варианта: предполагая наличие горизонтально-направленного бурения по всем пунктам Перечня и исключая работы, не связанные с горизонтально-направленным бурением, исключая и без исключения запасов полимера на начало проверяемого периода).

При этом предложено отдельно представить использованный при определении налоговых обязательств а) арифметический расчет и обоснование запасов бентонита и полимера на начало проверяемого периода, б) расчет необходимых бентонита и полимера в связи с исключением работ, не сопровождающихся горизонтально-направленным бурением.

К дате судебного заседания со стороны инспекции поступил расчет налоговых обязательств

исходя из сделанных судом предположений.

По результатам рассмотрения доводов сторон апелляционный суд полагает возможным руководствоваться расчетом N 4.

Обществом "Котлогазсервис" представлена в материалы дела оборотно-сальдовая ведомость по счету 10 "Материалы" за 2015 год в разрезе материально-производственных запасов. По результатам анализа документов налогоплательщика установлено отражение запасов полимера на начало 2016 года в объеме 15 тн. Соответственно данное количество принимается к расчету.

Предположение налогового органа о том, что не все работы, указанных в Перечне работ, требуют использование бентонита и полимеров, судом не принимается, исходя из того, что данное обстоятельство налоговым органом не исследовалось в ходе налоговой проверки, при составлении данного перечня соответствующие оговорки не сделаны при передаче документа на исследование привлеченному специалисту ООО "ПроЭксперт".

В течение 2016 - 2017 года налогоплательщиком приобретено у реальных поставщиков, что налоговым органом не оспаривается, 351,7 тн, при этом эксперт в ходе судебной экспертизы установил необходимость данного ресурса в объеме 2793,9 тн. Таким образом, следует признать необходимость в приобретении дополнительно 2442,2 тн. Вместе с тем у спорных контрагентов приобретено иное количество - 336 тн. Исходя из средней цены, задекларированной самим налогоплательщиком по сделкам со спорными контрагентами, в связи с чем доводы о неверно определенной налоговым органом цене не принимаются, сумма расходов на приобретение недостающего материального ресурса составляет 12 462 869 руб. 93 коп.

Аналогично по полимеру потребность в материале в течение 2016 - 2017 годов составляет 506 тн. Приобретено у реальных контрагентов 17,85 тн. Запасы на начало периода учитываются в объеме 15 тн. Таким образом, потребность в приобретении материала составляет 473,15. В этом случае расходы на приобретение материала исходя из средних цен приобретения, задекларированных самим налогоплательщиком, составляют 2 859 038 руб. 67 коп.

Таким образом, общая сумма расходов, необходимость несения которых подтверждена установленным налоговым органом фактом выполнения налогоплательщиком работ, составляет 15 321 908 руб. 60 коп., что соответствует сумме начисленного налога на прибыль - 3 064 381 руб. 00 коп.

Обязательным условием признания понесенных организацией расходов при исчислении налога на прибыль является лишь действительное (реальное) совершение тех хозяйственных операций, которые повлекли затраты налогоплательщика ([статьи 247, 252, 313 НК РФ](#)).

Пленум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в пункте 3 постановления N 53 изложил соответствующую [статье 3 НК РФ](#) правовую позицию, согласно которой определение размера налоговых обязательств при наличии сомнений в обоснованности налоговой выгоды должно производиться с учетом реального характера сделки и ее действительного экономического смысла.

Конституционный Суд Российской Федерации также придерживается подхода, согласно которому положения налогового законодательства не допускают доначисления сумм в размере большем, чем установлено законом; налоговые органы в ходе мероприятий налогового контроля определяют объем налоговой обязанности исходя из фактических показателей хозяйственной деятельности налогоплательщика (определение от 04.07.2017 N 1440).

Выявление искажений сведений о фактах хозяйственной жизни предполагает доначисление суммы налога, подлежащей уплате в бюджет, таким образом, как если бы налогоплательщик не злоупотреблял правом.

Таким образом, принимая во внимание вывод инспекции о выполнении налогоплательщиком работ по горизонтально-направленному бурению собственными силами, Перечень соответствующих работ использован самим налоговым органом при решении вопроса о достаточности бентонита и полимера, в связи с чем данный Перечень предметом спора не является, следует признать, что материалами дела подтверждена необходимость приобретения материалов на сумму 15 321 908 руб. 60 коп. Как следует из приведенного инспекцией расчета, сумма не принятых расходов по бентониту, необходимость которого подтверждена, составила 12 462 869 руб. 93 коп., по полимеру - 2 859 038 руб. 67 коп. В этом случае расходы налогоплательщика на приобретение материалов могут быть учтены при исчислении обязательств по налогу на прибыль расчетным методом, что уменьшает сумму налога на прибыль на 2 617 727 руб. 60 коп. Соответственно сумма излишне начисленного налога на прибыль составляет 3 064 381 руб. 00 коп., соответствующих пеней и штрафа.

Принимая во внимание указанные обстоятельства, решение суда первой инстанции подлежит изменению в части отказа в удовлетворении требований о признании недействительным решения инспекции о доначислении налога на прибыль в сумме 3 064 381 руб. 00 коп., соответствующих пеней (1 601 439 руб.) и штрафы (261 727 руб. 60 коп.).

Нарушений норм процессуального права, являющихся основанием для отмены судебного акта

на основании **части 4 статьи 270** Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, судом апелляционной инстанции не установлено.

Доводы подателя жалобы о том, что судом первой инстанции решение вынесено при неполном выяснении обстоятельств, имеющих значение для дела, не была дана оценка всем доводам ответчика, в связи с чем выводы, содержащиеся в обжалуемом решении суда, не достоверны и не соответствуют требованиям действующего законодательства отклоняется судебной коллегией, поскольку нормы **статей 170 и 271** Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации не предъявляют конкретных требований к фактической полноте судебных актов. Указание арбитражным судом только выводов, в том числе по итогам непосредственной оценки документов, содержание которых исключает согласие суда с доводами участвующего в деле лица, не является нарушением указанных норм процессуального права. Иными словами, неотражение судом в решении всех доводов стороны по делу, не свидетельствует о том, что судебный акт был принят с нарушением норм АПК РФ, и без учета позиции стороны.

Учитывая частичное удовлетворение требований заявителя, в соответствии с положениями **статьи 110** Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации судебные расходы заявителя по оплате государственной пошлины по заявлению (3000 руб.) и по апелляционной жалобе (1500 руб.), а также по оплате расходов на проведение экспертизы (276 000 руб.) относятся на налоговый орган.

Руководствуясь **статьями 176, 268, 269, 271** Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, арбитражный суд апелляционной инстанции

**ПОСТАНОВИЛ:**

**решение** Арбитражного суда Челябинской области от 06.02.2024 по делу N А76-11379/2022 изменить, изложить резолютивную часть судебного акта в следующей редакции:

"Требования общества с ограниченной ответственностью "Котлогазсервис" удовлетворить частично.

Признать недействительным решение Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы N 26 по Челябинской области от 15.11.2021 N 17 в части доначисления налога на прибыль в сумме 3 064 381 руб. 00 коп., соответствующих пеней и штрафа.

В остальной части в удовлетворении заявленных требований отказать.

Взыскать с Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы N 26 по Челябинской области в пользу общества с ограниченной ответственностью "Котлогазсервис" в возмещение расходов по уплате государственной пошлины по заявлению денежные средства в сумме 3000 руб."

Взыскать с Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы N 26 по Челябинской области в пользу общества с ограниченной ответственностью "Котлогазсервис" в возмещение расходов по уплате государственной пошлины по апелляционной жалобе денежные средства в сумме 1500 руб., в возмещение расходов по оплате судебной экспертизы денежные средства в сумме 276 000 руб.

Перечислить с депозитного счета Восемнадцатого арбитражного апелляционного суда экспертной организации - Союз "Южно-Уральская торгово-промышленная палата" (ИНН 7451016239) оплату за проведение судебной экспертизы денежные средства в размере 276 000 руб. на основании выставленного счета N 372/2 от 12.12.2024.

Постановление может быть обжаловано в порядке кассационного производства в Арбитражный суд Уральского округа в течение двух месяцев со дня его принятия (изготовления в полном объеме) через арбитражный суд первой инстанции.

Председательствующий судья

С.Е. Калашник

Судьи

П.Н. Киреев  
Н.Г. Плаксина