



ФЕДЕРАЛЬНЫЙ АРБИТРАЖНЫЙ СУД ПОВОЛЖСКОГО ОКРУГА

420066, Республика Татарстан, г. Казань, ул. Правосудия, д. 2, тел. (843) 543-99-41

Именем Российской Федерации

ПОСТАНОВЛЕНИЕ арбитражного суда кассационной инстанции

г. Казань
25 сентября 2008 года

Дело №А65-19948/2007

Федеральный арбитражный суд Поволжского округа в составе:
председательствующего Гариповой Ф.Г.,
судей Хасанова Р.Г., Филимонова С.А.,

при участии:

от заявителя – Шарафиева Ш.И. (по доверенности от 07.06.2008 №5),
Салимова Д.Ф. (по доверенности от 09.01.2008 №4),
от ответчика – Чулковой Н.А. (по доверенности от 07.07.2008 №14-01-07/23208),
Ивановой Ю.В. (по доверенности от 09.01.2008 №14-01-07/00008),
Мухаметзяновой В.Р. (по доверенности от 29.01.2008 №14-01-14/001233),
Борисовой Н.А. (по доверенности от 12.04.2007 №14-01-07/15050),
Яхина Р.Р. (по доверенности от 29.05.2008 №04-01-14/008932),

рассмотрев в судебном заседании кассационные жалобы открытого акционерного общества «Татстрой», г.Казань, Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы России №14 по Республике Татарстан, г.Казань,

на решение Арбитражного суда Республики Татарстан от 28.04.2008 и **постановление** Одиннадцатого арбитражного апелляционного суда от 14.08.2008 по делу №А65-19948/2007,

по заявлению открытого акционерного общества «Татстрой» к Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы России №14 по Республике Татарстан, Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы России по крупнейшим налогоплательщикам по Республике Татарстан, г.Казань, о признании недействительным решения от 24.08.2006 №03-01-07/76-р,

по встречному заявлению Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы России №14 по Республике Татарстан о взыскании налоговых санкций в сумме 8 579 745 рублей,

по докладу судьи Хасанова Р.Г.,

УСТАНОВИЛ:

Открытое акционерное общество «Татстрой» (далее - ОАО «Татстрой», общество, заявитель) обратилось в Арбитражный суд Республики Татарстан с заявлением о признании недействительным решения Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 14 по Республике Татарстан (далее - МИФНС № 14 по РТ, налоговый орган, инспекция) от 24.08.2006 № 03-01-07/76-р в части доначисления налога на прибыль в сумме 8965668,74 рублей, налога на добавленную стоимость (далее - НДС) в сумме 54086282,22 рублей, налога на имущество в сумме 166788,30 рублей, налога на добычу полезных ископаемых в сумме 57345 рублей, начисления пени и налоговых санкций, приходящихся на указанные суммы налогов.

МИФНС № 14 по РТ обратилась в суд первой инстанции со встречным заявлением о взыскании с ОАО «Татстрой» налоговых санкций в сумме 8579745 рублей, выделенное в отдельное производство.

Решением Арбитражного суда Республики Татарстан от 28.04.2008, оставленным без изменения постановлением Одиннадцатого арбитражного апелляционного суда от 14.08.2008, суд частично удовлетворил заявление общества, признал недействительным решение налогового органа в части доначисления налога на прибыль в сумме 2862597,12 рублей, НДС в сумме 427230,07 рублей, начисления соответствующих сумм пени и налоговых санкций. Суд первой инстанции обязал МИФНС № 14 по РТ устранить допущенные нарушения прав и законных интересов ОАО «Татстрой». В остальной части в удовлетворении заявления общества было отказано. В той части, в которой ОАО «Татстрой» отказалось от заявленных требований, суд первой инстанции прекратил производство по делу.

В кассационной жалобе заявитель просит отменить судебные акты и принять новое решение в части отказа в удовлетворении его заявленных требований о признании недействительным оспариваемого ненормативного акта ответчика в части доначисления НДС в сумме 48760983 рублей (вычет по НДС по эпизоду производства обуви), НДС в сумме 2672885 рублей и налога на прибыль в сумме 3708013 рублей (по эпизодам операций по приобретению товаров (работ, услуг) у общества с ограниченной ответственностью «СтройпромМонтажСервис», общества с ограниченной ответственностью «Стройпроф», общества с ограниченной ответственностью «Статус», общества с ограниченной ответственностью «СТФ «Прогресс», общества с ограниченной ответственностью «Фирма Лайн», общества с ограниченной ответственностью «Альфа-строительная группа», общества с ограниченной ответственностью «Норд», ООО «Яран», общества с ограниченной ответственностью «Визави», общества с ограниченной ответственностью «Феникс»), НДС в сумме 592721 рублей, начисления соответствующих сумм пеней и налоговых санкций по эпизоду исправления счетов-фактур по обществу с ограниченной ответственностью «Газэнерготрейд».

В кассационной жалобе ответчик просит отменить состоявшиеся судебные акты об отказе в удовлетворении заявленных требований о признании недействительным оспариваемого решения в части доначисления НДС в сумме 211912 рублей по услугам вневедомственной охраны и налога на прибыль в сумме 2162587,68 рублей по убыткам по объектам ЖКХ, и отказать в удовлетворении заявленных в этой части требований, мотивируя это неправильным применением судами норм материального права.

В соответствии со статьей 163 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации в заседании Федерального арбитражного суда Поволжского округа 23.09.2008 объявлен перерыв до 9 часов 20 минут 25.09.2008.

Проверив материалы дела, обсудив доводы кассационных жалоб, выслушав представителей сторон, судебной коллегией установлено следующее.

Как усматривается из материалов дела, решением налогового органа от 24.08.2006 №03-01-07/76-р, принятым по результатам акта выездной налоговой проверки от

26.07.2006 №03-01-07/69-а за период с 01.01.2003 по 31.12.2004, ОАО «Татстрой» предложено уплатить в бюджет доначисленные налоговые платежи по налогу на прибыль, НДС, налогу на рекламу, транспортного налога, платы за пользование водными объектами, налога на имущество, налога с продаж, земельного налога, налога на добычу полезных ископаемых, НДФЛ, ЕСН в общей сумме 64790893 рублей, пени по ним в общей сумме 24656035 рублей, налоговые санкции по основаниям пункта 1 статьи 122, пункта 1 статьи 126, статьи 123 Налогового кодекса Российской Федерации в общей сумме 8699362 рублей.

1. В части доначисления ОАО «Татстрой» НДС в сумме 48760983 рублей, пени по нему и налоговых санкций в соответствующей сумме по хозяйственным операциям, связанным с приобретением обществом в лице одного из его филиалов из 30 структурных подразделений – ПМК-90, заготовок, комплектующих материалов, пошиву детской обуви и последующей ее реализации, признаваемой и самим заявителем как фиктивную сделку с детской обувью, инспекция в качестве доказательства занижения НДС на 48760983 рублей в связи с неправомерным вычетом налога сослалась на первичные документы ПМК-90 и на книгу покупок и продаж ПМК-90.

ОАО «Татстрой» представил суду на обозрение подлинные книги покупок (в деле заверенные копии) по всем подразделениям, из которых следует, что сумма к вычету по книгам покупок больше на 48 млн. рублей, чем отражено в вычетах по налоговой декларации. Налогоплательщик пояснил, что эта разница вызвана тем, что при составлении декларации головная бухгалтерия предприятия НДС к вычету по ПМК-90 в сумме 48 млн. рублей не заявила, то есть ошибка филиала (ПМК-90) не повлияла на сводную декларацию по НДС налогоплательщика.

По мнению налогового органа, заявитель при исчислении налоговых обязательств по НДС неправомерно учел в составе налоговых вычетов за июнь, июль, август и сентябрь 2003 г. суммы налога, предъявленные контрагентами общества по материалам и заготовкам, приобретенным для производства обуви, а также по работам по пошиву обуви. Данный вывод ответчик и суды сделали на основании книг покупок по указанным налоговым периодам лишь одного из подразделений заявителя - ПМК-90.

По мнению общества, сумма вычета, в размере которого производит доначисление Ответчик, не была учтена при исчислении налоговых обязательств по НДС в целом по предприятию, а была лишь ошибочно отражена в книге покупок указанного подразделения ПМК-90.

В подтверждение своей позиции заявитель представил книги покупок за июнь, июль, август и сентябрь 2003 года по всем структурным подразделениям, входящим в состав организации, а также расчет совокупных налоговых обязательств по НДС, включенных в налоговые декларации за указанные периоды. Более того, по ходатайству налогового органа в суд были предоставлены счета-фактуры и платежные документы по 3-м подразделениям организации (подразделения были выбраны ответчиком).

Согласно оспариваемому ненормативному акту ответчика, вывод об учете в составе вычетов всей суммы предъявленного при изготовлении обуви НДС налоговый орган сделал на основании лишь книги покупок ПМК-90.

В декларациях по НДС, составление которых производится Централизованной бухгалтерией ОАО «Татстрой» (бухгалтерией исполнительного аппарата), суммы вычетов указаны в значительно меньшем размере, чем составляют данные при сложении книг покупок по всем подразделениям. Расхождение, установленное судом, составляет: за июнь 2003 года - 6 086 836,69 рублей; за июль 2003 - 18 300 742,76 рублей; за август 2003 - 12 419 482,08 рублей; за сентябрь 2003 года - 7 686 259,78 рублей; за октябрь 2003 года - 4267 667,30 рублей (Приложение №1 к кассационной жалобе).

О причинах расхождения заявитель суду пояснял, что оно связано с порядком формирования данных по подразделениям и расчетом общей суммы НДС в целом по организации.

Подразделения общества формируют отдельные книги покупок и продаж на основании счетов-фактур и иных документов, имеющих у данных подразделений.

Впоследствии, по окончании соответствующего налогового периода, все документы, служащие основанием для расчета налоговых обязательств по НДС, в том числе счета-фактуры, платежные и иные документы, книги покупок и продаж, направляются бухгалтериями подразделений в бухгалтерию исполнительного органа для составления единой налоговой декларации в целом по всей организации, то есть именно той декларации, которая представляется в налоговый орган.

При этом за основу составления единой декларации по НДС централизованной бухгалтерией берутся составленные подразделениями отдельные книги покупок и продаж с учетом первичных документов, в том числе счетов-фактур и платежных документов. Связано это, в первую очередь, с перепроверкой данных об обоснованности включения тех или иных данных в совокупную налоговую базу и общую сумму налоговых вычетов.

Однако судами не исследованы факты расхождений превышения суммы налога, выявленные инспекцией по результатам проверки, между общей суммой данных, отраженных во всех представленных заявителем книгах покупок по всем подразделениям и общей суммой вычетов, указанной в декларациях по НДС за июнь – сентябрь 2003 года.

Указанные обстоятельства не получили надлежащей правовой оценки – включены ли заявителем в состав налоговых вычетов при формировании единой налоговой декларации по НДС в полном размере суммы налогов, предъявленные его контрагентами по материалам и заготовкам, приобретенным для производства обуви, а также по работам по пошиву обуви, или лишь в сумме, соответствующей размеру налога, исчисленного заявителем со стоимости реализованной обуви.

В связи с изложенным, коллегия состоявшиеся судебные акты в этой части находит подлежащими отмене с направлением дела на новое рассмотрение в данной части в суд первой инстанции.

При новом рассмотрении суду проанализировать книги покупок по всем подразделениям общества и отраженных в них данных с данными деклараций по НДС, представленными в налоговый орган за указанные периоды для определения наличия либо отсутствия, отражения НДС в сумме 48760983 рублей в составе налоговых вычетов, заявленных обществом в представленных декларациях за июнь-сентябрь и октябрь 2003 года во взаимосвязи с данными сводного бухгалтерского баланса общества.

2. Основанием для доначисления ОАО «Татстрой» налога на прибыль в сумме 3708013 рублей, начисления соответствующих сумм пени и налоговых санкций послужило признание налоговым органом недобросовестными контрагентов заявителя - ООО «СТФ «Прогресс», ООО «Альфа - строительная группа», ООО «Фирма «Лайн», ООО «Стройпроф», ООО «Статус», ООО «СтройПромМонтажСервис», ООО «Спектр», ООО «Яран», ООО «Норд», ООО «Визави», ООО «Феникс», и, как следствие, отказ в отнесении к числу расходов по налогу на прибыль затрат, понесенных обществом в результате хозяйственных операций с ними. Кроме того, по мнению налогового органа, затраты ОАО «Татстрой» по взаимоотношениям с указанными поставщиками не отвечали критерию документальной подтвержденности, что также исключало возможность признания их расходами по смыслу главы 25 Налогового кодекса Российской Федерации «Налог на прибыль организаций».

Отказывая в этой части в удовлетворении заявления суды правомерно указали, что доначисляя ОАО «Татстрой» НДС в сумме 2766610 рублей, начисляя пени и налоговые санкции, приходящиеся на указанную сумму налога по хозяйственным операциям с ООО «СТФ «Прогресс», ООО «Альфа - Строительная Группа», ООО «Стройпроф», ООО «Статус», ООО «СтройПромМонтажСервис», ООО «Спектр», ООО «Яран», ООО «Норд», ООО «Визави», ООО «Феникс», ООО «Фирма «Лайн» ООО «Бонус Венди», ООО «Аякс», налоговый орган исходил из вывода о получении обществом необоснованной налоговой выгоды в результате предъявления к вычету сумм налога, якобы уплаченного в составе

цены указанным поставщикам и субподрядчиками в связи с их предполагаемой недобросовестностью.

Высший Арбитражный Суд Российской Федерации в постановлении Пленума от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» (далее - постановление) разъяснил, что для получения налоговой выгоды недостаточно лишь представления всех предусмотренных законом документов, необходимо, чтобы перечисленные документы отвечали критерию достоверности, полноты и непротиворечивости, а действия налогоплательщика - критерию экономической целесообразности и осмотрительности.

Вышеперечисленные поставщики и субподрядчики ОАО «Татстрой» не осуществляли реальную предпринимательскую деятельность, не исполняли надлежащим образом свои обязанности по представлению налоговой и бухгалтерской отчетности (ООО «Статус» и ООО «Феникс» последняя налоговая декларация представлена за 3 квартал 2003 года). Регистрация контрагентов общества была произведена по утерянным паспортам (ООО «Статус»), руководители данных организаций отрицали свою причастность к их деятельности (ООО «СтройПромМонтажСервис», ООО «ТФ Прогресс», ООО «Стройпроф», ООО «Фирма Лайн», ООО «Яран», ООО «Норд», ООО «Феникс»). Кроме того, материалами дела подтверждается, что контрагенты ОАО «Татстрой» не располагались по своим юридическим адресам, а в результате мероприятий налогового контроля не установлено их место нахождения.

Суды первой и апелляционной инстанций, оценив перечисленные обстоятельства в их совокупности и взаимосвязи, пришли к правильному выводу о получении ООО «Татстрой» необоснованной налоговой выгоды в результате взаимоотношений с перечисленными контрагентами, поскольку документы бухгалтерского учета, представленные обществом в подтверждение права на налоговые вычеты и в целях отнесения затрат к числу расходов по налогу на прибыль, содержат недостоверные и противоречивые сведения.

Фактическое отсутствие организаций по адресам, указанным в их учредительных документах, а также в счетах-фактурах и товарных накладных на якобы произведенные работы и поставленные товары, свидетельствует о ненадлежащем оформлении оправдательных документов бухгалтерского учета, что в соответствии с пунктом 2 статьи 169 и пунктом 49 статьи 270 Налогового кодекса Российской Федерации, влечет невозможность применения налоговых вычетов по НДС и отнесения к числу расходов по налогу на прибыль, затрат, понесенных по указанным документам.

Из определения Конституционного Суда Российской Федерации от 08.04.2004 года № 169-О следует, что в целях соблюдения баланса частных и публичных интересов в сфере налогообложения и обеспечения экономической обоснованности принимаемых к вычету сумм налога налогоплательщик вправе принять к вычету только те суммы налога, которые им фактически уплачены поставщикам. Тем самым обеспечиваются условия для движения эквивалентных по стоимости, хотя и различных по направлению потоков денежных средств, одного - от налогоплательщика к поставщику в виде фактически уплаченных сумм налога, а другого - к налогоплательщику из бюджета в виде предоставленного законом налогового вычета, приводящего либо к уменьшению итоговой суммы налога, подлежащей уплате в бюджет, либо к возмещению суммы налога из бюджета.

В определении Конституционного Суда Российской Федерации от 04.11.2004 № 324-О, во взаимосвязи с постановлением Конституционного Суда Российской Федерации от 20.02.2001 разъяснено, что праву на возмещение из бюджета сумм налога на добавленную стоимость корреспондирует обязанность по уплате налога на добавленную стоимость в бюджет в денежной форме.

Как было установлено ранее, указанные контрагенты общества в силу части 3 статьи 49, части 2 статьи 51 Гражданского кодекса Российской Федерации не обладают

гражданской правоспособностью, оформленные от их имени документы не могут считаться первичными учетными документами, подтверждающими факт совершения финансово-хозяйственных операций, а, следовательно, якобы уплаченные им в составе цены товаров суммы НДС не подлежат вычету, затраты, понесенные по взаимоотношениям с ними не могут быть отнесены к числу расходов по налогу на прибыль.

В соответствии с пунктом 10 постановления Конституционного Суда Российской Федерации налоговая выгода может быть признана необоснованной, если налоговым органом будет доказано, что налогоплательщик действовал без должной осмотрительности и осторожности.

Таким образом, ОАО «Татстрой», вступая в гражданско-правовые отношения с указанными контрагентами, не проявило должную осмотрительность и осторожность, не проверив факт их надлежащей регистрации в качестве юридических лиц, соответствие реквизитов, проставленных в счетах-фактурах и товарных накладных, действительным сведениям о поставщиках и субподрядчиках.

Ссылка ОАО «Татстрой» на то, что недобросовестность его контрагентов не является основанием для признания недобросовестным самого общества, является несостоятельной и противоречит правовой позиции Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации, изложенной в постановлении №53. В соответствии с пунктом 6 постановления №53 перечисленные обстоятельства сами по себе не могут служить основанием для признания налоговой выгоды необоснованной, однако в совокупности и взаимосвязи с иными обстоятельствами, они могут быть признаны доказательствами получения налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды.

Совокупная оценка особенностей контрагентов ОАО «Татстрой», исполнения ими своих обязанностей по представлению налоговой и бухгалтерской отчетности, их отсутствия по юридическим адресам позволили судам сделать правильные выводы о получении обществом необоснованной налоговой выгоды в результате рассматриваемых хозяйственных операций.

Ссылки общества на доначисление налоговым органом налога на имущество со стоимости монтажа охранно-пожарной сигнализации, якобы осуществленного ООО «Альфа-строительная группа», то данное обстоятельство не свидетельствует об обоснованности отнесения к числу вычетов по НДС и расходов по налогу на прибыль затрат по взаимоотношениям с данным контрагентом. Перечисленные налоги (налог на имущество, НДС и налог на прибыль) имеют различную налоговую базу и разные объекты налогообложения, а, значит, признание операции, подлежащей обложению одним из данных налогов, не свидетельствует о возникновении у лица права на применение вычетов по другому налогу. Более того, в целях возникновения объекта по налогу на имущество имеет значение фактическое существование движимого или недвижимого имущества, в то время как для применения вычетов по НДС, определения расходов по налогу на прибыль, имеет значение документальное оформление и подтверждение соответствующих операций.

Кроме того, закон ставит право на возмещение НДС в зависимость не только от исполнения поставщиком своих обязательств по его надлежащей уплате, но и от формального соблюдения требований к оправдательным документам.

Утверждение ОАО «Татстрой» о том, что протоколы опроса свидетелей по делу о налоговом правонарушении якобы не отвечают критерию относимости и допустимости доказательств, поскольку опрашиваемые лица не были предупреждены об уголовной ответственности за дачу заведомо ложных показаний, является безосновательным.

Во всех протоколах допросов, проведенных в рамках мероприятий налогового контроля, имеются записи о предупреждении опрашиваемых лиц об ответственности за отказ или уклонение от дачи показаний либо за дачу заведомо ложных показаний (т. 2, л.д. 72, 77, 81, 84, 94). Довод общества об обратном противоречит материалам дела.

Довод ОАО «Татстрой» о недоказанности вывода налогового органа о подписании счетов-фактур неуполномоченными лицами, поскольку этот вывод не основан на результатах почерковедческой экспертизы, не состоятелен.

Налоговый орган пришел к выводу о подписании счетов-фактур от имени контрагентов ОАО «Татстрой» неуполномоченными лицами, основываясь не на сравнительном анализе подписей их должностных лиц и подписей, проставленных на первичных документах бухгалтерского учета (для чего действительно требуется специальное экспертное исследование), а исходя из оценки представленных по делу доказательств (показаний свидетелей, результатов встречных проверок поставщиков общества).

Утверждение ОАО «Татстрой» о том, что даже если подписи на счетах-фактурах не принадлежат руководителям выдавших их организаций, то это якобы не свидетельствует о подписании бухгалтерских документов неуполномоченными лицами, является безосновательным.

Довод ОАО «Татстрой» о том, что даже подписание документов бухгалтерского учета и договоров неуполномоченными лицами не свидетельствует об отсутствии расходов в целях исчисления налога на прибыль, правомерно отклонен судами, как противоречащий требованиям Налогового кодекса Российской Федерации.

Ссылка ОАО «Татстрой» на то, что подписание счетов-фактур и иных документов не руководителями контрагентов, а другими лицами, якобы свидетельствует не о нереальности хозяйственных операций, а лишь о заключении сделки в интересах иного лица, подписавшего перечисленные документы, является несостоятельной.

Следовательно, суды обоснованно отказали в удовлетворении заявления ОАО «Татстрой» о признании недействительным решения налогового органа в части доначисления обществу налога на прибыль в сумме 3708013 рублей, НДС в сумме 2766610 рублей, начисления пени и налоговых санкций, приходящихся на указанные суммы налогов.

3. Основанием для доначисления НДС за 2003-2004 годы в общей сумме 592721,15 рублей, начисления соответствующих сумм пени и налоговых санкций явился вывод инспекции о неправомерном предъявлении обществом НДС к вычету по счетам-фактурам, выставленным ООО «Газэнерготрейд» с нарушением требований пунктов 5 и 6 статьи 189 Налогового кодекса Российской Федерации.

Оспаривая решение налогового органа в данной части, общество указывает на то обстоятельство, что оно имеет право представить исправленные счета-фактуры, при этом нарушение порядка внесения исправлений в счета-фактуры не препятствует принятию данных счетов-фактур соответствующими положениям статьи 169 Налогового кодекса Российской Федерации и, как следствие, основанием для предъявления сумм налога на добавленную стоимость к вычету.

Согласно статье 169 Налогового кодекса Российской Федерации счет-фактура является документом, служащим основанием для принятия предъявленных сумм налога к вычету или возмещению в порядке, предусмотренном главой 21 Налогового кодекса Российской Федерации.

Пунктом 2 статьи 169 Налогового кодекса Российской Федерации установлено, что счета-фактуры, составленные и выставленные с нарушением порядка, установленного пунктами 5 и 6 настоящей статьи, не могут являться основанием для принятия предъявленных покупателю продавцом сумм налога к вычету или возмещению.

Выездной проверкой было установлено, что обществом в проверяемом периоде были предъявлены к вычету суммы налога на добавленную стоимость на основании счетов-фактур, оформленных с нарушением порядка, установленного пунктом 5 статьи 169 Налогового кодекса Российской Федерации.

Пунктом 3 статьи 169 Налогового кодекса Российской Федерации установлена обязанность налогоплательщика вести журналы учета полученных и выставленных

счетов-фактур, книги покупок и книги продаж, установление порядка ведения которых отнесено пунктом 8 названной статьи Кодекса к компетенции Правительства Российской Федерации.

Порядок внесения исправлений в счета-фактуры регулирован Правилами ведения журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж при расчетах по налогу на добавленную стоимость (далее - Правила), утвержденными постановлением Правительства Российской Федерации от 02.12.2000 № 914 (с изменениями от 15.03.2001, 27.07.2002, 16.02.2004, 11.05.2006).

В соответствии с Правилами покупателя ведут учет счетов-фактур по мере их поступления от продавцов в хронологическом порядке. Счета-фактуры, полученные от продавцов, подлежат регистрации в книге покупок в хронологическом порядке по мере оплаты и оприходования приобретаемых товаров (выполненных работ, оказанных услуг).

Пунктом 29 названных Правил установлено, что исправления, внесенные в счета-фактуры, должны быть заверены подписью руководителя и печатью продавца с указанием даты внесения исправления.

Порядок внесения исправлений в первичные учетные документы определен также пунктом 5 статьи 9 Федерального закона от 21.11.1996 № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете», в соответствии с которым в первичные учетные документы исправления могут вноситься по согласованию с участниками хозяйственных операций, что должно быть подтверждено подписями тех же лиц, которые подписали документы, с указанием даты внесения исправлений.

Обществом в ходе рассмотрения дела было представлено в судебное заседание исправленные счета-фактуры, которые исследованы судом первой инстанции и установлено, что в копиях исправленных счетов-фактур отсутствует печать организации, которая должна была вносить исправления, а также дата исправлений и подпись должностного лица, при этом в счета-фактуры, выставленные ООО «Газэнерготрейд» в Зеленодольский КСК (1 том, л.д.130-174, решение инспекции), внесены исправления в части нарушения пункта 5 статьи 169 Налогового кодекса Российской Федерации, но нарушения в части порядковой нумерации счетов-фактур не исправлены. Также в представленных счетах-фактурах не исправлено нарушение пункта 6 статьи 169 Налогового кодекса Российской Федерации. При одинаковом воспроизведении подписи руководителя организации во всех счетах-фактурах ее расшифровка многократно меняется.

Суд правомерно указал, что данное обстоятельство не устранило указанное в оспариваемом решении инспекцией препятствие для применения налогового вычета по налогу на добавленную стоимость.

Таким образом, обществом в нарушение требований подпунктов 1-3 пункта 5, пункта 6, пункта 8, пункта 2 статьи 169 Налогового кодекса Российской Федерации, а также пункта 2 статьи 171 и пункта 2 статьи 172 Налогового кодекса Российской Федерации в 2003 и 2004 годах принят к вычету, предъявленный ООО «Газэнерготрейд» в Зеленодольский КСК, НДС в суммах, соответственно, 477585,65 рублей и 115135,50 рублей, всего за 2 года на сумму 592721,15 рублей.

Исходя из изложенного, суды правомерно пришли к выводу о том, что исправления, внесенные в представленные в судебном заседании счета-фактуры, не соответствуют порядку внесения исправлений в первичные бухгалтерские документы, и, следовательно, основания для принятия к вычету налога на добавленную стоимость на основании указанных счетов-фактур отсутствуют.

В соответствии с пунктами 7 и 8 Правил (в редакции постановления Правительства Российской Федерации от 11.05.2006 № 283) покупатель ведет книгу покупок, предназначенную для регистрации счетов-фактур, выставленных продавцами, в целях определения суммы налога на добавленную стоимость, предъявляемой к вычету (возмещению) в установленном порядке. При необходимости внесения изменений в книгу

покупок запись об аннулировании счета-фактуры производится в дополнительном листе книги покупок за налоговый период, в котором был зарегистрирован счет-фактура до внесения в него исправлений. Дополнительные листы книги покупок являются ее неотъемлемой частью. Счета-фактуры, полученные от продавцов, подлежат регистрации в книге покупок по мере возникновения права на налоговые вычеты в порядке, установленном статьей 172 Налогового кодекса Российской Федерации.

Поскольку вычет по налогу на добавленную стоимость налогоплательщик может получить лишь после того, как получит от продавца правильно оформленный счет-фактуру, после внесения исправлений в ранее выставленный счет-фактуру покупатель должен заполнить специальный дополнительный лист к книге покупок, руководствуясь вышеназванными Правилами (Приложение № 4 к Правилам).

Согласно Правилам в строке «Всего» дополнительного листа книги покупок за налоговый период (месяц, квартал), в котором был зарегистрирован счет-фактура, подводятся итоги по графам 7, 8а, 8б, 9а, 9б, 10, 11а, 11б и 12 (из показателей по строке «Итого» вычитаются показатели подлежащих аннулированию записей по счетам-фактурам). Иными словами, сумма налоговых вычетов за прошедший период просто уменьшается на сумму налога на добавленную стоимость по исправленному счету-фактуре, который по сути аннулируется; уменьшенная сумма вычетов переносится в уточненную налоговую декларацию за период, в котором счет-фактура был зарегистрирован; исправленный же счет-фактура регистрируется налогоплательщиком в книге покупок за текущий период - тот, в котором он был исправлен.

Следовательно, налог на добавленную стоимость по исправленному счету-фактуре налогоплательщик может заявить к вычету только в том налоговом периоде, в котором он был исправлен.

Кроме того, копии исправленных счетов-фактур в соответствии со статьей 75 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации являются недопустимыми доказательствами, поскольку подлинность указанных в них сведений иными доказательствами не подтверждается.

При изложенных обстоятельствах, доначисление налоговым органом заявителю по данным эпизодам НДС в общей сумме 592721 рублей, начисления соответствующих сумм пеней и привлечения к налоговой ответственности по пункту 1 статьи 122 Налогового кодекса Российской Федерации является законным.

4. По мнению налогового органа, общество в нарушение положений статьи 270 Налогового кодекса Российской Федерации включило в состав расходов, уменьшающих налогооблагаемую прибыль, стоимость услуг, оказанных подразделениями вневедомственной охраны органов внутренних дел на сумму 4858420 рублей.

В нарушение подпункта 4 пункта 2 статьи 170 Налогового кодекса Российской Федерации «Порядок отнесения сумм налога на затраты по производству и реализации товаров (работ, услуг)» налогоплательщиком неправомерно предъявлен к вычету НДС по услугам вневедомственной охраны в сумме 211912 рублей.

С введением в действие Федерального закона от 29.05.2002 № 57-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и в отдельные законодательные акты Российской Федерации» пунктом 5 статьи 173 Кодекса установлены правила, предусматривающие в отношении лиц, получающих с покупателей или заказчиков суммы налога на добавленную стоимость в нарушение положений главы 21 Кодекса, следующие налоговые последствия: лица, не являющиеся налогоплательщиками, налогоплательщики, освобожденные от исполнения обязанностей налогоплательщика, связанных с исчислением и уплатой налога, налогоплательщики, осуществляющие реализацию товаров (работ, услуг), операции с которыми не подлежат налогообложению, исчисляют и уплачивают налог на добавленную стоимость в случае выставления ими покупателям счетов-фактур с выделением суммы налога.

В данном случае Отделы вневедомственной охраны в нарушение подпункта 4 пункта 2 статьи 146 и пункта 3 статьи 169 Налогового кодекса Российской Федерации выставляли обществу счета-фактуры, в которых указаны суммы налога на добавленную стоимость (л.д. - 72, 74, 126 и 128 (оборотная сторона), 134, 135, 137, 138, том 6), поэтому в соответствии с пунктом 5 статьи 173 Налогового кодекса Российской Федерации должны уплатить полученные суммы налога в бюджет. Общество оплачивало счета-фактуры, и, руководствуясь положениями статей 169, 171 и 172 Налогового кодекса Российской Федерации, отражало эти суммы в налоговых декларациях в качестве налоговых вычетов.

Порядок применения налоговых вычетов установлен статьями 171 и 172 Налогового кодекса Российской Федерации.

В соответствии с пунктом 1 статьи 171 Налогового кодекса Российской Федерации налогоплательщик вправе уменьшить общую сумму исчисленного им налога на добавленную стоимость при реализации товаров на суммы налога, предъявленные налогоплательщику и уплаченные им при приобретении товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации на основании выставленных продавцами (исполнителями) счетов-фактур (пункт 1 статьи 172 Налогового кодекса Российской Федерации), и исчислить сумму налога, подлежащую уплате в бюджет, в порядке, установленном статьей 173 Налогового кодекса Российской Федерации: сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, исчисляется по итогам каждого налогового периода как уменьшенная на сумму налоговых вычетов, предусмотренных статьей 171 Налогового кодекса Российской Федерации, общая сумма налога, исчисляемая в соответствии со статьей 166 Налогового кодекса Российской Федерации.

Таким образом, для получения налогового вычета необходима совокупность трех условий: наличие счетов-фактур, документов, подтверждающих фактическую уплату НДС, а также принятие указанных товаров (работ, услуг) на учет.

Материалами дела подтверждается, что, принимая к вычету суммы НДС, уплаченные отделам вневедомственной охраны в составе стоимости оказанных ими услуг, ОАО «Татстрой» располагало всеми необходимыми документами: счетами-фактурами, актами выполненных работ, доказательствами оплаты оказанных услуг. Таким образом, общество надлежащим образом исполнило свою обязанность по подтверждению обоснованности применения налоговых вычетов, что является безусловным основанием для получения таких вычетов.

Следовательно, суды правомерно пришли к выводу о том, что инспекция необоснованно доначислила обществу НДС в сумме 211912 рублей, начислил соответствующие суммы пени по нему и налоговые санкции по эпизоду с оплатой услуг вневедомственной охраны.

5. Основанием для доначисления ОАО «Татстрой» налога на прибыль в сумме 2162587,68 рублей, начисления соответствующих сумм пени и налоговых санкций послужил вывод налогового органа о том, что общество неправомерно учло при исчислении налога на прибыль за 2004 год убытки в сумме 9010782 рублей, полученные в результате деятельности, связанной с использованием объектов обслуживающих производств и хозяйств, включая объекты жилищно-коммунального хозяйства, социально-культурной сферы. По мнению налогового органа, ОАО «Татстрой» в ходе налоговой проверки не представило сведения по налогоплательщику, оказывающему аналогичные услуги, для которого эта деятельность является основной, в связи с чем нарушило статью 275.1 Налогового кодекса Российской Федерации.

Суды правильно признали обоснованными включение обществом убытков в указанной сумме в состав расходов, уменьшающих налоговую базу по налогу на прибыль за 2004 год.

В соответствии с пунктом 13 статьи 270 Налогового кодекса Российской Федерации при определении налоговой базы по налогу на прибыль не учитываются, в

частности, расходы в виде сумм убытков по объектам обслуживающих производств и хозяйств, включая объекты жилищно-коммунальной и социально-культурной сферы в части, превышающей предельный размер, определяемый в соответствии со статьей 275.1 Налогового кодекса Российской Федерации.

Согласно статье 275.1 Налогового кодекса Российской Федерации в случае, если обособленным подразделением налогоплательщика получен убыток при осуществлении деятельности, связанной с использованием указанных в данной статье объектов, то такой убыток признается для целей налогообложения при соблюдении исчерпывающего перечня условий, поименованных в этой статье.

Материалами дела подтверждается (т. 7, л.д. - 127-149; т. 8, л. д. 1-150; т.9, л.д. 1-36; т. 10, л.д. 118-137; т. 14, л.д. 1-50), что обществом были соблюдены все условия для признания убытка по объектам обслуживающих производств и хозяйств соответствующим требованиям статьи 275.1 Налогового кодекса Российской Федерации.

В нарушение части 1 статьи 65 и части 5 статьи 200 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, налоговый орган не представил никаких доказательств, которые бы свидетельствовали о том, что тарифы в сфере жилищно-коммунального хозяйства и социально-культурной сферы у ОАО «Татстрой» отличаются от тарифов, применяемых специализированными организациями. Кроме того, суд первой инстанции правильно указал на то, что для сравнения указанных тарифов не было необходимости в представлении сведений о расходах и доходах самими специализированными организациями, поскольку данные тарифы установлены в централизованном порядке уполномоченными органами, а информация о них является общедоступной.

Между тем, из материалов дела видно, что налоговый орган не оспаривает факт наличия у ОАО «Татстрой» убытков по объектам обслуживающих производств и хозяйств.

Следовательно, суды обоснованно признали недействительным решение налогового органа в части доначисления налога на прибыль в сумме 2162587,68 рублей, начисления соответствующих сумм пени и налоговых санкций.

При таких обстоятельствах, коллегия состоявшиеся судебные акты о частичном удовлетворении заявленных требований общества находит законными и обоснованными, за исключением эпизода по доначислению НДС в сумме 48760983 рублей, начислению в соответствующей сумме пени по нему и налоговых санкций, в части которого судебные акты подлежат отмене с направлением дела на новое рассмотрение в суд первой инстанции, кассационная жалоба заявителя в этой части подлежит удовлетворению, а в остальной части, также как и в кассационной жалобе инспекции – отказу.

С учетом изложенного, руководствуясь статьями 274, 286, пункта 3 статьи 287, статьи 289 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, суд кассационной инстанции

ПОСТАНОВИЛ:

Решение Арбитражного суда Республики Татарстан от 28.04.2008 и постановление Одиннадцатого арбитражного апелляционного суда от 14.08.2008 по делу №А65-19948/2007 в части отказа в удовлетворении заявления открытого акционерного общества «Татстрой» о признании недействительным решения Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 14 по Республике Татарстан от 24.08.2006 № 03-01-07/76-р в части доначисления НДС в сумме 48760983 рублей, пени по ним в соответствующей сумме и налоговых санкций отменить с направлением дела на новое рассмотрение в суд первой инстанции в ином составе суда.

В остальной части судебные акты оставить без изменения.

Кассационную жалобу открытого акционерного общества «Татстрой» удовлетворить частично.

В удовлетворении кассационной жалобы налогового органа отказать.

Постановление вступает в законную силу со дня его принятия.

Председательствующий

Ф.Г.Гарипова

судьи

Р.Г.Хасанов

С.А.Филимонов