



# АРБИТРАЖНЫЙ СУД ВОЛОГОДСКОЙ ОБЛАСТИ

ул. Герцена, д. 1 «а», Вологда, 160000

**Именем Российской Федерации**

## Р Е Ш Е Н И Е

11 июня 2013 года

город Вологда

Дело № А13-15091/2012

Арбитражный суд Вологодской области в составе судьи Лудковой Н.В., при ведении протокола судебного заседания с использованием средств аудиозаписи секретарем судебного заседания Большаковой Э.О., рассмотрев в судебном заседании дело по заявлению муниципального унитарного предприятия города Череповца «Электросеть» о признании недействительным решения Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 12 по Вологодской области от 25.09.2012 № 10-15/600-51/54 в редакции решения Управления Федеральной налоговой службы по Вологодской области от 10.12.2012 № 07-09/015253@,

при участии от заявителя Михайлова Е.Ю. по доверенности от 20.09.2012, Нестерова Л.Н. по доверенности от 20.09.2012, от налоговой инспекции № 12 Ольшевского Е.А. по доверенности от 09.01.2013 № 04-15/332, Пятых Г.И. по доверенности от 25.01.2013 № 04-15/353, от налоговой инспекции по крупнейшим налогоплательщикам Вициной И.М. по доверенности от 13.05.2013 № 02-11/01/3042,

### **у с т а н о в и л :**

муниципальное унитарное предприятие города Череповца «Электросеть» (далее – заявитель, предприятие, налогоплательщик) обратилось в Арбитражный суд Вологодской области с заявлением, уточненным в порядке статьи 49 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации (далее – АПК РФ) заявлением от 11.06.2013 (том 15, листы дела 42-43), о признании недействительным решения Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 12 по Вологодской области (далее – инспекция № 12, налоговая инспекция № 12, налоговый орган) от 25.09.2012 № 10-15/600-51/54 в редакции решения Управления Федеральной налоговой службы по Вологодской области (далее – управление) от 10.12.2012 № 07-09/015253@.

Определением суда от 25 марта 2013 года в порядке части шестой статьи 46 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации (далее – АПК РФ) к участию в деле в качестве соответчика привлечена Межрайонная инспекция Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам по Вологодской области (далее – инспекция по

крупнейшим налогоплательщикам), поскольку на момент рассмотрения настоящего дела в суде предприятие состоит на налоговом учете по месту своего нахождения в указанном налоговом органе.

В обоснование заявленных требований предприятие указало на несоответствие оспариваемого решения инспекции Налоговому кодексу Российской Федерации (далее – НК РФ) и нарушение прав и законных интересов общества.

Налоговая инспекция № 12 в отзыве (том 3, листы дела 13-16) с учетом письменных пояснений по делу (том 3, листы дела 25-27; том 8, листы дела 98-99; том 15, листы дела 44-50) и ее представители в судебном заседании требования заявителя не признали, считают оспариваемое решение законным и обоснованным, соответствующим законодательству о налогах и сборах и не нарушающим права и законные интересы предприятия.

Налоговая инспекция по крупнейшим налогоплательщикам в отзыве на заявление (том 3, листы дела 67-70) и ее представитель в судебном заседании требования заявителя не признали, считают оспариваемое решение налоговой инспекции № 12 законным и обоснованным, соответствующим законодательству о налогах и сборах и не нарушающим права и законные интересы предприятия.

Заслушав объяснения представителей лиц, участвующих в деле, исследовав материалы дела, суд считает, что требования заявителя подлежат удовлетворению частично.

Как следует из материалов дела, налоговой инспекцией № 12 на основании решения заместителя начальника инспекции от 27.12.2011 № 11-15/600 (том 9, листы дела 3-4) проведена выездная налоговая проверка предприятия по вопросам правильности исчисления и своевременности уплаты (удержания, перечисления) всех налогов и сборов за период с 01.01.2008 по 31.12.2010, о чем составлен акт от 27.08.2012 № 10-15/600-51 (том 4, листы дела 81-163).

На основании акта проверки и по результатам рассмотрения материалов проверки и возражений налогоплательщика (том 5, листы дела 2-31), состоявшегося в присутствии представителей заявителя, налоговой инспекцией № 12 принято решение от 25.09.2012 № 10-15/600-51/54 (том 1, листы дела 54-173) о привлечении предприятия к ответственности за совершение налогового правонарушения по пункту 1 статьи 122 НК РФ за неуплату (неполную уплату) налога на прибыль в виде штрафа в сумме 490 645 руб. 97 коп., за неуплату (неполную уплату) налога на добавленную стоимость в виде штрафа в размере 262 106 руб. В указанном решении заявителю предложено уплатить недоимку по налогу на прибыль в сумме 4 400 234 руб. и пени в размере 341 080 руб. 28 коп. за его несвоевременную уплату, недоимку по налогу на добавленную стоимость в сумме 2 540 877 руб. и пени в размере 250 110 руб. 33 коп.

Решением управления от 10.12.2012 № 07-09/015253@ (том 1, листы дела 174-183), принятым по результатам рассмотрения апелляционной жалобы налогоплательщика, решение инспекции № 12 изменено в части не касающейся оспариваемых эпизодов. В остальной части решение инспекции № 12 оставлено без изменения, утверждено и вступило в силу с момента его

утверждения. С учетом изменений, внесенных вышестоящим налоговым органом в оспариваемое решение, заявителю предложено уплатить недоимку по налогу на прибыль в сумме 3 158 834 руб. и пени в размере 212 285 руб. 74 коп. за его несвоевременную уплату, недоимку по налогу на добавленную стоимость в сумме 2 540 877 руб. и пени в размере 250 110 руб. 33 коп., штраф по пункту 1 статьи 122 НК РФ за неуплату (неполную уплату) налога на прибыль в сумме 279 678 руб. 97 коп., за неуплату (неполную уплату) налога на добавленную стоимость в виде штрафа 262 106 руб.

Не согласившись с оспариваемым решением налоговой инспекции № 12 в редакции решения управления, общество обратилось с заявлением в суд.

В ходе выездной налоговой проверки предприятия инспекция № 12 пришла к выводу о неправомерном занижении налоговой базы по налогу на прибыль за 2008 год в результате включения в состав внереализационных расходов суммы дебиторской задолженности с истекшим сроком исковой давности в размере 1 500 000 руб. (пункт 1.1 оспариваемого решения).

Как следует из материалов дела, на основании приказа общества от 28.11.2008 № 611, заключения о списании дебиторской задолженности, результатов инвентаризации, предприятием в 2008 году в состав внереализационных расходов включена сумма дебиторской задолженности общества с ограниченной ответственностью «Митридат» (далее – ООО «Митридат») в размере 1 500 000 руб. (том 5, листы дела 41-43).

Факт включения дебиторской задолженности в состав внереализационных расходов за 2008 год подтверждается письмом главного бухгалтера общества от 28.06.2012 № 2217/1-4 (том 5, лист дела 40) и пояснениями представителей заявителя.

Между ООО «Митридат», открытым акционерным обществом «Аммофос» (далее – ОАО «Аммофос»), открытым акционерным обществом «Северсталь» (далее – ОАО «Северсталь») и предприятием 15.11.2000 заключен договор о проведении взаиморасчетов, согласно которому ООО «Митридат» производит погашение задолженности в сумме 1 500 000 руб. за железнодорожный тариф ОАО «Аммофос» по договору от 28.03.2000, ОАО «Аммофос» уменьшает задолженность ОАО «Северсталь» по совместному договору на такую же сумму, ОАО «Северсталь» уменьшает задолженность предприятия за электроэнергию в названной сумме, а предприятие производит расчет с ООО «Митридат» в размере 1 500 000 руб. (том 5, лист дела 44).

Во исполнение обязательств по указанному договору между предприятием и ООО «Митридат» 19.12.2000 заключен договор о проведении расчетов № 01/12. Согласно пункту 2.1. договора от 19.12.2000 предприятие погашает задолженность перед ООО «Митридат» в сумме 1 350 000 руб., образовавшуюся в результате расчетов сторон по договору от 15.11.2000 о проведении взаиморасчетов, производимых на условиях дисконтирования общей суммы задолженности в размере 1 500 000 руб. Размер дисконта составил 10 % от общей суммы задолженности или 150 000 руб. (том 5, листы дела 60-62).

В приложении № 1 к договору от 19.12.2000 (том 5, лист дела 63) стороны

установили следующий порядок расчетов:

150 000 руб. – дисконт от общей суммы по договору;

285 000 руб. – предприятие оплачивает ООО «Митридан» денежными средствами;

1 065 000 руб. – предприятие уступает ООО «Митридат» право требования задолженности от своих дебиторов, в том числе 750 000 руб. от МП ПО ЖКХ «Металлург», 200 000 руб. от ЗАО МТЦ «Северо-Запад», 115 000 руб. от ПКФ «Фобос».

В соответствии со статьей 415 ГК РФ обязательство прекращается освобождением кредитором должника от лежащих на нем обязанностей, если это не нарушает прав других лиц в отношении имущества кредитора.

Суд считает, что предоставление дисконта в размере 150 000 руб. по сути является отказом кредитора ООО «Митридат» от востребования задолженности в размере 150 000 руб. путем фактического прощения долга предприятия.

На основании изложенного, в материалах дела отсутствуют доказательства образования дебиторской задолженности в размере 150 000 руб., в связи с чем начисление обществу налога на прибыль за 2008 году в сумме 36 000 руб. (150 000 x 24%) признается судом правомерным.

Как указано выше в настоящем решении, договор от 19.12.2000 о проведении расчетов № 01/12 заключен во исполнение обязательств предприятия перед ООО «Митридат», возникших из договора от 15.11.2000 о проведении взаиморасчетов. До заключения четырехстороннего договора у предприятия не было обязательств перед ООО «Митридат».

Уступка требования заявителем (первоначальным кредитором) ООО «Митридат» в общей сумме 1 065 000 руб. к МП ПО ЖКХ «Металлург», ЗАО МТЦ «Северо-Запад», ПКФ «Фобос» в этом случае рассматривается как погашение дебиторской задолженности и как способ прекращения обязательства предприятия перед ООО «Митридат» по четырехстороннему договору от 15.11.2000. Оплата долга в размере 285 000 руб. произведена предприятием платежным поручением от 26.12.2000 № 1179.

Факт исполнения сторонами условий договора от 19.12.2000 о проведении расчетов подтверждается материалами дела (том 5, листы дела 45-59, 67) и не оспаривается налоговой инспекцией. На странице 9 оспариваемого решения налоговая инспекция зафиксировала факт исполнения предприятием своих обязательств по указанному договору.

Вступившим в законную силу решением Арбитражного суда Вологодской области от 23.04.2002 по делу № А13-2173/02-12 четырехсторонний договор от 15.11.2000 о проведении взаиморасчетов признан незаключенным, что послужило основанием для принятия Арбитражным судом Вологодской области решений от 11 июля 2003 года по делу № А13-4693/03-04 о взыскании с ОАО «Северсталь» в пользу ОАО «Аммофос» 1 500 000 руб. задолженности, от 17 декабря 2003 года по делу № А13-8381/03-04 о взыскании с предприятия в пользу ОАО «Северсталь» 1 500 000 руб. задолженности (том 5, листы дела 68-69).

Вступившим в законную силу решением Арбитражного суда Вологодской области от 17.05.2005 по делу № А13-89/2005-06 признан незаключенным договор от 19.12.2000 о проведении расчетов № 01/12 между предприятием и ООО «Митридат» и приложение № 1 к нему (том 5, листы дела 70-72).

По мнению налоговой инспекции № 12, в случае признания четырехстороннего договора незаключенным срок исковой давности начал течь с момента заключения этого договора, то есть с 15.11.2000, следовательно 31.12.2003 срок исковой давности истек, в связи с чем предприятие неправомерно учло 1 500 000 руб. в составе внереализационных расходов за 2008 год.

Предприятие считает, что срок давности начал течь с момента вступления в 2005 году в законную силу решения суда о признании договора от 19.12.2000 о проведении расчетов незаключенным, следовательно правомерно включило спорную сумму дебиторской задолженности в состав расходов за 2008 год.

Признание договора незаключенным означает, что у сторон не возникло взаимных гражданских прав и обязанностей по отношению друг другу.

Вместе с тем, поскольку со стороны заявителя договорные обязательства об уплате 1 350 000 руб. (1 065 000 + 285 000) с учетом порядка расчетов, определенного сторонами в рамках договора от 19.12.2000 были исполнены, суд считает, что до момента признания арбитражным судом по делу № А13-2173/02-12 четырехстороннего договора от 15.11.2000 незаключенным предприятие не знало о его незаключенности. В материалы дела не представлено доказательств того, что заявитель мог узнать о незаключенности договора до вступления в законную силу указанного судебного акта.

По общему правилу, установленному пунктом 1 статьи 200 ГК РФ течение срока исковой давности начинается со дня, когда лицо узнало или должно было узнать о нарушении своего права.

Как пояснили представители общества и не оспаривается налоговой инспекцией, решение Арбитражного суда Вологодской области от 23.04.2002 вступило в законную силу в 2002 году.

Поскольку именно с момента вступления в законную силу решения арбитражного суда по делу № А13-2173/02-12 обществу стало известно об отсутствии договорных обязательств с ООО «Митридат», следовательно срок исковой давности для взыскания образовавшейся дебиторской задолженности в сумме 1 350 000 руб. начал течь не позднее 31.12.2002.

В силу статьи 247 НК РФ объектом обложения налогом на прибыль организаций для российских организаций признаются полученные доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов.

Согласно пункту 1 статьи 252 НК РФ в целях исчисления налога на прибыль налогоплательщик уменьшает полученные доходы на сумму произведенных расходов (за исключением расходов, указанных в статье 270 НК РФ).

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

В соответствии с пунктом 2 статьи 265 НК РФ к внереализационным расходам приравниваются убытки, полученные налогоплательщиком в отчетном (налоговом) периоде, в частности суммы безнадежных долгов.

Пунктом 2 статьи 266 НК РФ определено, что безнадежными долгами (долгами, нереальными к взысканию) признаются те долги перед налогоплательщиком, по которым истек установленный срок исковой давности, а также те долги, по которым в соответствии с гражданским законодательством обязательство прекращено вследствие невозможности его исполнения, на основании акта государственного органа или ликвидации организации.

Таким образом, истечение срока исковой давности взыскания долга является одним из оснований для признания этого долга безнадежным.

Порядок списания дебиторской задолженности с истекшим сроком исковой давности регламентируется Положением по ведению бухгалтерского учета и отчетности, утвержденным Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 29.07.1998 № 34н, согласно пункту 77 которого дебиторская задолженность, по которой срок исковой давности истек, другие долги, нереальные для взыскания, списываются по каждому обязательству на основании данных проведенной инвентаризации, письменного обоснования и приказа (распоряжения) руководителя организации.

Нарушений относительно соблюдения предприятием порядка списания дебиторской задолженности налоговой инспекцией № 12 не установлено.

Порядок признания расходов при методе начисления предусматривает, что расходы, принимаемые для целей налогообложения, признаются таковыми в том отчетном (налоговом) периоде, к которому они относятся, независимо от времени фактической выплаты денежных средств и (или) иной формы их оплаты (пункт 1 статьи 272 НК РФ).

В соответствии с абзацем 2 пункта 1 статьи 54 НК РФ при обнаружении ошибок (искажений) в исчислении налоговой базы, относящихся к прошлым налоговым (отчетным) периодам, в текущем налоговом (отчетном) периоде перерасчет налоговой базы и суммы налога производится за период, в котором были совершены указанные ошибки (искажения).

Согласно абзацу 3 пункта 1 статьи 54 НК РФ (в редакции Федерального закона от 26.11.2008 № 224-ФЗ) в случае невозможности определения периода совершения ошибок (искажений) перерасчет налоговой базы и суммы налога производится за налоговый (отчетный) период, в котором выявлены ошибки (искажения). Налогоплательщик вправе провести перерасчет налоговой базы и суммы налога за налоговый (отчетный) период, в котором выявлены ошибки (искажения), относящиеся к прошлым налоговым (отчетным) периодам, также и в тех случаях, когда допущенные ошибки (искажения) привели к излишней уплате налога.

Таким образом, с 01.01.2010 налоговым законодательством Российской Федерации определены два случая перерасчета налоговой базы и суммы налога за налоговый (отчетный) период, в котором выявлены ошибки (искажения): во-первых, при невозможности определения периода совершения ошибки

(искажения); во-вторых, когда допущенные ошибки (искажения) привели к излишней уплате налога.

Учитывая изложенное, налогоплательщики, выявившие в прошлом налоговом периоде ошибки (искажения), которые привели к излишней уплате налога, в соответствии с абзацем 3 пункта 1 статьи 54 НК РФ вправе провести перерасчет налоговой базы и суммы налога на прибыль организаций за налоговый (отчетный) период, в котором такие ошибки выявлены.

Указанная позиция соответствует правовой позиции, изложенной Федеральным арбитражным судом Северо-Западного округа в постановлениях от 22 января 2013 года по делу № А56-16511/2012, от 25 октября 2011 года по делу № А56-71790/2010.

Несмотря на то, что положения абзаца 3 пункта 1 статьи 54 НК РФ (в редакции Федерального закона от 26.11.2008 № 224-ФЗ) вступили в силу с 01.01.2010, с учетом пункта 3 статьи 5 НК РФ имеют обратную силу и могут быть применены к правоотношениям, возникшим ранее 2010 года, поскольку устанавливают дополнительные гарантии защиты прав налогоплательщиков (в том числе права на учет переплаты, образовавшейся в более ранний период вследствие занижения произведенных расходов, и освобождения от необходимости представления уточненных налоговых деклараций по налогам).

Данная позиция соответствует правовой позиции, изложенной Федеральным арбитражным судом Северо-Западного округа в постановлении от 20 ноября 2012 года по делу № А56-53742/2011.

С учетом изложенного суд считает, что предприятию при проведении инвентаризации в 2008 году стало известно о факте занижения расходов за 2005 год на сумму дебиторской задолженности в размере 1 350 000 руб.

Таким образом, обнаружив в декабре 2008 ошибки (искажения), которые привели к излишней уплате налога на прибыль за 2005 год, заявитель в соответствии с абзацем 3 пункта 1 статьи 54 НК РФ вправе произвести перерасчет налоговой базы и суммы налога на прибыль за 2008 год при условии излишней уплаты налога на прибыль за 2005 год, образовавшейся в результате неотражения в составе внереализационных расходов суммы дебиторской задолженности с истекшим сроком давности взыскания.

Согласно налоговой декларации по налогу на прибыль организаций за 2005 год (корректировка № 3) (том 2, листы дела 28-36) в листе 02 раздела 00200 предприятие отразило доходы от реализации в размере 698 983 711 руб., 4 823 456 руб. внереализационных доходов, 622 414 401 руб. расходов, уменьшающих сумму доходов от реализации, 6 243 664 руб. внереализационных расходов. По итогам декларации предприятием исчислен налог на прибыль в сумме 18 035 785 руб.

Факт уплаты исчисленного налога на прибыль за 2005 год в полном объеме налоговой инспекцией не оспаривается.

В случае учета в 2005 году в составе внереализационных расходов дебиторской задолженности в размере 1 350 000 руб. за указанный налоговый период подлежал уплате налог на прибыль в размере 17 711 785 руб. ((698 983 711 + 4 823 456 – 622 414 401 – 6 243 664 – 1 350 000) x 24%).

Таким образом, ошибочное завышение предприятием внереализационных расходов за 2005 год на сумму 1 350 000 руб. привело к излишней уплате налога на прибыль за 2005 год в размере 324 000 руб. (18 035 785 – 17 711 785), что дает обществу право учесть спорные суммы в составе внереализационных расходов в 2008 году.

Налоговые декларации по налогу на прибыль организаций, регистры учета налогооблагаемой прибыли, оборотно-сальдовые ведомости по счету 91.2, карточки счета 91.2, представленные заявителем за период с 2003 по 2007 год подтверждают, что ранее 2008 года предприятие не учитывало в расходах при исчислении налога на прибыль дебиторскую задолженность ООО «Митридат» (том 2, листы дела 1-65).

С учетом изложенного, начисление предприятию налога на прибыль за 2008 в сумме 324 000 руб. (1 350 000 x 24%), а также соответствующих сумм пеней по налогу на прибыль и штрафа за его неполную уплату является неправомерным, а оспариваемое решение в указанной части подлежит признанию недействительным.

В пункте 1.2 оспариваемого решения указано, что налогоплательщик в целях исчисления налоговой базы по налогу на прибыль за 2008, 2010 годы не обоснованно включил в состав расходов стоимость услуг по документам общества с ограниченной ответственностью «СтройТрестМаркет» (далее – ООО «СтройТрестМаркет»).

В связи с данным нарушением налоговая инспекция № 12 установила факт завышения расходов в общей сумме 543 830 руб., в том числе 160 569 руб. в 2008 году, 383 261 руб. в 2010 году, а также отказала в принятии налоговых вычетов по налогу на добавленную стоимость в сумме 327 112 руб., в том числе за 1 квартал 2008 года в размере 28 902 руб., за 4 квартале 2010 года в размере 298 210 руб. (пункт 2.1 оспариваемого решения).

Как следует из материалов дела, между предприятием (заказчик) и ООО «СтройТрестМаркет» (подрядчик) заключены договоры подряда

от 27.02.2008 № 10 на выполнение капитального ремонта внутренней бытовой канализации в здании Лабораторного корпуса по адресу: улица Ленина, 24;

от 12.04.2010 № 45, от 13.04.2010 №№ 46, 47, 48, от 19.05.2010 №№ 142, 143, от 06.07.2010 № 210 на выполнение общестроительных, электромонтажных работ и инженерно-геодезических изысканий по строительству кабельной линии 0,4 кВ;

от 26.04.2010 № 50 на выполнение электромонтажных работ по капитальному ремонту оборудования на ТП,

от 27.12.2010 № 135 на выполнение общестроительных, электромонтажных работ и инженерно-геодезических изысканий по строительству воздушной линии 0,4 кВ,

в соответствии с условиями которых подрядчик вправе привлекать для выполнения работ сторонние организации.

В подтверждение факта выполнения ООО «СтройТрестМаркет» спорных работ, предприятием представлены локальные сметы, сметы, планы-графики



производства работ, локальные сметные расчеты, акты, акты о приемке выполненных работ по форме КС-2, справки о стоимости выполненных работ по форме КС-3, соответствующие счета-фактуры (том 5, листы дела 79-142; том 6, листы дела 1-102, 113-148; том 7, листы дела 1-15, 19-91).

В статье 247 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ) указано, что объектом обложения налогом на прибыль организаций признается прибыль, полученная налогоплательщиком. Прибылью в целях главы 25 НК РФ признаются для российских организаций полученные доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов, которые определяются в соответствии с указанной главой.

Согласно пункту 1 статьи 252 НК РФ 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.

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

Налоговый кодекс Российской Федерации не устанавливает перечня первичных документов, подлежащих оформлению при осуществлении налогоплательщиком тех или иных хозяйственных операций, не предъявляет каких-либо специальных требований к их оформлению (заполнению). При решении вопроса о возможности учета тех или иных расходов в целях налогообложения прибыли необходимо исходить из того, подтверждают документы, имеющиеся у налогоплательщика, произведенные им расходы или нет. То есть, условием для включения затрат в налоговые расходы является возможность на основании имеющихся документов сделать однозначный вывод о том, что расходы фактически произведены.

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

Приведенная статья закона содержит отсылочную норму к альбомам унифицированных форм первичной учетной документации.

В соответствии с Указаниями по применению и заполнению форм по учету работ в капитальном строительстве и ремонтно-строительных работ, утвержденными постановлением Госкомстата России от 11.11.1999 № 100, для приемки выполненных подрядных строительно-монтажных работ производственного, жилищного, гражданского и других назначений применяется акт о приемке выполненных работ (форма № КС-2). Акт подписывается уполномоченными представителями сторон, имеющими право подписи (производителя работ и заказчика (генподрядчика)). На основании данных акта о приемке выполненных работ заполняется справка о стоимости выполненных работ и затрат (форма № КС-3). В акте о приемке выполненных работ указывается номер по порядку и позиция из локальных смет, наименование работ, номер единичной расценки, единица измерения (штук, кв. м, пог. м и т.д.), количество выполненных работ в отчетном периоде в единицах измерения, цена за единицу измерения, стоимость строительно-монтажных работ, предусмотренная локальными сметами.

Справка формы № КС-3 применяется для расчетов с заказчиком за выполненные работы и составляется на основании акта о приемке выполненных работ (по форме № КС-2) на выполненные в отчетном периоде строительные и монтажные работы, работы по капитальному ремонту зданий и сооружений, другие подрядные работы. Справка о стоимости выполненных работ и затрат представляется подрядчиком заказчику.

Таким образом, законодательство о бухгалтерском учете установило основные требования к оформлению документов, а налоговое законодательство предусмотрело, что право налогоплательщика на уменьшение налоговой базы по налогу на прибыль, а также право на применение вычетов по налогу на добавленную стоимость должно быть подтверждено документами, оформленными в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Вместе с тем, из приведенных норм не следует, что факты приобретения работ могут подтверждаться только перечисленными документами, а главы 21 и 25 НК РФ не содержат императивной нормы, которая бы устанавливала, что не могут быть приняты к учету первичные документы, имеющие пороки в оформлении, как, например, указано в статье 169 НК РФ относительно счетов-фактур. Главным при оценке первичных документов является, подтверждают ли они факты передачи результатов работ, поэтому факты приобретения работ могут подтверждаться актами формы № КС-2, а также иными документами, отвечающими требованиям статьи 9 Закона о бухгалтерском учете.

Согласно пунктам 1 и 2 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.

Вычетам подлежат суммы налога, предъявленные налогоплательщику при приобретении товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации в отношении товаров (работ, услуг), приобретаемых для перепродажи либо для осуществления операций, признаваемых объектами налогообложения в

соответствии с главой 21 НК РФ за исключением товаров, предусмотренных пунктом 2 статьи 170 НК РФ.

Согласно пункту 1 статьи 172 НК РФ вычетам подлежат, если иное не установлено названной статьей, только суммы налога, предъявленные налогоплательщику при приобретении товаров (работ, услуг), имущественных прав на территории Российской Федерации после принятия на учет указанных товаров (работ, услуг) и при наличии соответствующих первичных документов.

Пунктом 1 статьи 169 НК РФ предусмотрено, что счет-фактура является документом, служащим основанием для принятия предъявленных сумм налога к вычету или возмещению, в связи с чем в пунктах 5 - 6 указанной статьи установлены требования, соблюдение которых в силу пункта 2 этой же статьи обязательно для применения налоговых вычетов.

Таким образом, основными факторами, определяющими право налогоплательщика на вычет сумм налога на добавленную стоимость, предъявленных при приобретении товаров (работ, услуг) являются их производственное назначение, фактическое наличие, принятие на учет в соответствие с правилами бухгалтерского учета, наличие надлежащим образом оформленных счетов-фактур.

Поскольку признание расходов и применение налоговых вычетов направлено на уменьшение налоговых обязательств налогоплательщика, обязанность доказывания наличия перечисленных условий возлагается именно на налогоплательщика. При этом документы, на которые он ссылается в подтверждение исполнения такой обязанности, должны отвечать предъявляемым требованиям и достоверно свидетельствовать об обстоятельствах, с которыми законодательство связывает налоговые последствия.

Как указано в постановлении Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 12 октября 2006 года № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды», судебная практика разрешения налоговых споров исходит из презумпции добросовестности налогоплательщиков и иных участников правоотношений в сфере экономики. В связи с этим предполагается, что действия налогоплательщика, имеющие своим результатом получение налоговой выгоды, экономически оправданны, а сведения, содержащиеся в налоговой декларации и бухгалтерской отчетности, - достоверны.

Вместе с тем подтвержденные соответствующими доказательствами выводы налогового органа о том, что сведения, содержащиеся в названных документах, неполны, недостоверны и (или) противоречивы, могут свидетельствовать о необоснованности налоговой выгоды.

В этой ситуации сам факт наличия у налогоплательщика всех надлежащим образом оформленных документов без надлежащей проверки достоверности содержащихся в них сведений не является основанием для применения налоговых вычетов и признания соответствующих расходов. При таких обстоятельствах налогоплательщик обязан и вправе представить материалы

для опровержения доказательств, представленных налоговым органом в подтверждение неполноты, недостоверности и (или) противоречивости сведений, содержащихся в документах налогоплательщика.

Доказательства, представленные как налоговым органом, так и налогоплательщиком, подлежат исследованию в судебном заседании согласно требованиям статьи 162 АПК РФ и оценке арбитражным судом в совокупности и взаимосвязи с учетом положений статьи 71 АПК РФ.

Суд считает, что представленные предприятием первичные учетные документы подтверждают факт выполнения спорных работ ООО «СтройТрестМаркет». Претензий к оформлению первичных учетных документов налоговой инспекцией № 12 в ходе проверки не установлено.

Факт выполнения спорных работ налоговой инспекцией № 12 не оспаривается. Вместе с тем, по мнению налогового органа, работы выполнялись не ООО «СтройТрестМаркет».

Налоговая инспекция № 12 полагает, что затраты по документам ООО «СтройТрестМаркет» не могут быть учтены в составе расходов, поскольку указанный в Едином государственном реестре юридических лиц (далее – ЕГРЮЛ) вид деятельности контрагента не соответствует характеру выполненных работ; назначенный с 15.06.2010 директор общества Яковлев И.А. является «массовым» руководителем; численность контрагента в проверяемом периоде 1 человек; доходы от реализации, отраженные в декларации по налогу на прибыль контрагентом, максимально приближены к сумме расходов; контрагент не имел основных средств, техники и оборудования, необходимых для выполнения работ, а также лицензий и разрешений на допуск к выполняемым работам.

Кроме того, в оспариваемом решении указано на транзитный характер оплаты и перечисление ООО «СтройТрестМаркет» поступивших от предприятия денежных средств на расчетные счета ООО «Комплексные технологии», ООО «СтройИнвестГрад», ООО «Корпорация Восход», директором которых также «массовый» руководитель Яковлев И.А.; численность указанных юридических лиц в проверяемом периоде 1 человек; доходы от реализации, отраженные в декларации по налогу на прибыль, максимально приближены к сумме расходов; юридические лица не имели основных средств, техники и оборудования, необходимых для осуществления финансово-хозяйственной деятельности, лицензий и разрешений на допуск к выполняемым работам.

В подтверждение указанных доводов налоговой инспекцией № 12 представлены в суд сведения о том, в каких организациях в спорном периоде Яковлев И.А. являлся руководителем, сведения о среднесписочной численности, налоговые декларации по налогу на имущество, налогу на прибыль, выписки банка по расчетным счетам, выписки из Единого государственного реестра юридических лиц в отношении ООО «СтройТрестМаркет», ООО «Комплексные технологии», ООО «Корпорация Восход», ООО «СтройИнвестГрад» (том 7, листы дела 93-156; том 8, листы дела 18-82, 111-138).

Конституционный Суд Российской Федерации в определении от 16 октября 2003 года № 329-О разъяснил, что истолкование статьи 57 Конституции Российской Федерации в системной связи с другими положениями Конституции Российской Федерации не позволяет сделать вывод, что налогоплательщик несет ответственность за действия всех организаций, участвующих в многостадийном процессе уплаты и перечисления налогов в бюджет. По смыслу положения, содержащегося в пункте 7 статьи 3 НК РФ, в сфере налоговых отношений действует презумпция добросовестности. Правоприменительные органы не могут истолковывать понятие «добросовестные налогоплательщики» как возлагающее на налогоплательщиков дополнительные обязанности, не предусмотренные законодательством.

Нормами НК РФ не предусмотрено, что неисполнение контрагентом налоговых обязательств и иные его неправомерные действия сами по себе вне связи с другими обстоятельствами являются основанием для непринятия у налогоплательщика расходов по налогу на прибыль и налоговых вычетов по налогу на добавленную стоимость.

Изложенные претензии, по сути, касаются деятельности и добросовестности самого контрагента, а не заявителя, в связи с чем, в силу правовой позиции Конституционного Суда Российской Федерации, изложенной в определении от 16 октября 2003 года № 329-О, общество не может нести ответственность за недобросовестные действия своего поставщика, пока инспекция не докажет, что данные обстоятельства стали результатом согласованности действий поставщика и покупателя товаров, целью которых являлось получение необоснованной налоговой выгоды в виде незаконного занижения налогооблагаемой базы по налогам.

При таких обстоятельствах, изложенные выше претензии, предъявляемые налоговым органом к ООО «СтройТрестМаркет», а также к его контрагентам, не могут влиять на налоговые обязательства заявителя, поскольку налоговой инспекцией не представлено доказательств согласованности действий и их направленности на получение необоснованной налоговой выгоды.

Условиями договоров подряда предусмотрено право ООО «СтройТрестМаркет» привлекать к выполнению работ сторонние организации.

Договоры на производство геодезических и картографических работ, заключенные между ООО «СтройТрестМаркет» и предпринимателем Скшидлевским С.И., соответствующие счета-фактуры, акты выполненных работ (том 6, листы дела 103-112; том 7, листы дела 16-18), свидетельствуют, по мнению суда, о привлечении контрагентом иных лиц к выполнению работ.

Выписки банка о движении денежных средств между ООО «СтройТрестМаркет» и юридическими лицами, не являющимися контрагентами заявителя, не подтверждают выводов налогового органа о транзитном характере оплаты.

Являвшаяся в проверяемом периоде директором ООО «СтройТрестМаркет» Кузичева С.В. подтвердила факт взаимоотношений с предприятием (том 9, листы дела 166-170).

Показаниями допрошенных в ходе проверки свидетелей Кузичевой С.В., Адяева Л.А., Кузькина В.Н., Капустина В.Ю., Горелова С.С., Стариковой Е.А., Стрелковой Е.А., Чернецова С.Л., Погодина П.И., Цветковой В.Н., Кукушкина Ю.А., Невзорова В.Л., Завгороднего В.А., Скшилевского С.И., Лебедева Ю.И. факт выполнения спорных работ ООО «СтройТрестМаркет» не опровергается (том 9, листы дела 76-94, 109-165).

При наличии документального подтверждении факта выполненных работ отсутствие у ООО «СтройТрестМаркет» лицензий и разрешений не опровергает их выполнение указанным контрагентом, в том числе с привлечением сторонних организаций.

В связи с этим суд считает, что налоговая инспекция не представила достаточных доказательств, позволяющих усомниться в добросовестности предприятия, не подтвердила согласованность действий заявителя и его контрагента, направленных на получение необоснованной налоговой выгоды.

При таких обстоятельствах, выводы инспекции № 12 в оспариваемом решении о завышении предприятием расходов при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль в общей сумме 543 830 руб., а также отказ в принятии налоговых вычетов по налогу на добавленную стоимость в сумме 327 112 руб. являются неправомерными, в связи с чем оспариваемое решение в указанной части подлежит признанию недействительным.

Предприятие полагает, что инспекцией № 12 допущено нарушение существенных условий процедуры рассмотрения материалов налоговой проверки, поскольку с актом проверки налогоплательщику не вручены копии выписок банка по расчетным счетам ООО «СтройТрестМаркет», ООО «СтройИнвестГрад», ООО «Корпорация «Восход», справки по форме 2-НДФЛ, сведения о среднесписочной численности работников, налоговые декларации ООО «Комплексные технологии», ООО «СтройИнвестГрад», ООО «Корпорация «Восход», запросы в Управление архитектуры и градостроительства мэрии города Череповца, МУП «Водоканал», МУП «Теплоэнергия».

Пунктом 1 статьи 32 НК РФ предусмотрено, что налоговые органы обязаны направлять налогоплательщику, плательщику сбора или налоговому агенту копии акта налоговой проверки и решения налогового органа, а также в случаях, предусмотренных НК РФ, налоговое уведомление и (или) требование об уплате налога и сбора; по заявлению налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента выдавать копии решений, принятых налоговым органом в отношении этого налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента.

Согласно правовой позиции, изложенной в Определении Конституционного Суда Российской Федерации от 12 июля 2006 года № 267-О, право каждого на защиту своих прав и свобод всеми не запрещенными законом способами, закрепленное статьей 45 Конституции Российской Федерации, предполагает наличие гарантий, которые позволяли бы реализовать его в полном объеме и обеспечить эффективное восстановление в правах не только в рамках судопроизводства, но и во всех иных случаях

привлечения к юридической ответственности. Применительно к налоговой ответственности одной из таких гарантий является вытекающее из статьи 24 (часть 2) Конституции Российской Федерации право налогоплательщика знать, в чем его обвиняют, и представлять возражения на обвинения. Поэтому при определении процессуальных прав налогоплательщика при производстве дела в налоговых органах законодатель не может не предоставить ему право знать о появившихся у налогового органа претензиях, заявлять возражения против них, представлять доказательства незаконности или необоснованности принятого решения. Иное не соответствовало бы приведенным положениям Конституции Российской Федерации.

В силу подпунктов 12 и 13 пункта 3 статьи 100 НК РФ в акте налоговой проверки необходимо указывать документально подтвержденные факты нарушений законодательства о налогах и сборах, выявленные в ходе проверки, или запись об отсутствии таковых; выводы и предложения проверяющих по устранению выявленных нарушений. В соответствии с пунктом 3.1 статьи 100 НК РФ (в редакции Федерального закона от 27.07.2010 № 229-ФЗ «О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие законодательные акты Российской Федерации, а также о признании утратившими силу отдельных законодательных актов (положений законодательных актов) Российской Федерации в связи с урегулированием задолженности по уплате налогов, сборов, пеней и штрафов и некоторых иных вопросов налогового администрирования», далее - Федеральный закон № 229-ФЗ) к акту налоговой проверки прилагаются документы, подтверждающие факты нарушений законодательства о налогах и сборах, выявленные в ходе проверки. При этом документы, полученные от лица, в отношении которого проводилась проверка, к акту проверки не прилагаются. Документы, содержащие не подлежащие разглашению налоговым органом сведения, составляющие банковскую, налоговую или иную охраняемую законом тайну третьих лиц, а также персональные данные физических лиц, прилагаются в виде заверенных налоговым органом выписок.

Из перечня и приложений к акту проверки (том 9, листы дела 1-170) следует, что инспекцией № 12 спорные документы налогоплательщику не вручены. Данный факт подтвержден представителями налогового органа.

Как пояснили представители инспекции № 12, директор предприятия был ознакомлен с оригиналами материалов проверки 27.08.2012, о чем свидетельствует перечень приложений к материалам проверки (том 5, лист дела 78), содержащий подпись директора предприятия Цветкова А.А. Однако, из данного перечня достоверно не следует, что в числе материалов проверки имелись и спорные документы.

Таким образом, непредставление заявителю указанных выше документов с актом проверки является нарушением положений пункта 3.1 статьи 100 НК РФ.

Вместе с тем, в соответствии с пунктом 14 статьи 101 НК РФ несоблюдение должностными лицами налоговых органов требований, установленных НК РФ, может являться основанием для отмены решения налогового органа вышестоящим налоговым органом или судом. Нарушение

существенных условий процедуры рассмотрения материалов налоговой проверки является основанием для отмены вышестоящим налоговым органом или судом решения налогового органа о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решения об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения. К таким существенным условиям относятся обеспечение возможности лица, в отношении которого проводилась проверка, участвовать в процессе рассмотрения материалов налоговой проверки лично и (или) через своего представителя и обеспечение возможности налогоплательщика представить объяснения. Основаниями для отмены указанного решения налогового органа вышестоящим налоговым органом или судом могут являться иные нарушения процедуры рассмотрения материалов налоговой проверки, если только такие нарушения привели или могли привести к принятию руководителем (заместителем руководителя) налогового органа неправомерного решения.

Судом установлено, что результаты выездной налоговой проверки отражены в акте проверки от 27.08.2012 № 10-15/600-51, который получен директором предприятия вместе с семью приложениями на 166 листах 31.08.2012 (том 4, лист дела 163). В акте проверки отражено содержание спорных документов, а также их оценка налоговым органом.

Не согласившись с актом проверки, налогоплательщик представил в налоговый орган письменные возражения, в которых указал на то, что претензии налогового органа к ООО «СтройТрестМаркет» с точки зрения определения налоговых обязательств предприятия не имеют правового смысла. При этом налогоплательщик сослался на пункт 10 Постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 12 октября 2006 года № 53, согласно которому факт нарушения контрагентом налогоплательщика своих налоговых обязательств сам по себе не является доказательством получения налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды.

Материалы проверки и возражения налогоплательщика рассмотрены 24.09.2012 в присутствии представителей предприятия, что подтверждается протоколом (том 11, листы дела 68-69). Из протокола рассмотрения возражений налогоплательщика также следует, что представители налогоплательщика отказались знакомиться со всеми имеющимися в инспекции № 12 материалами проверки.

Судом установлено, что содержание документов, полученных налоговым органом в ходе налоговой проверки, приведено в акте проверки; возражения на акт проверки представлены; при рассмотрении материалов проверки представители налогоплательщика отказались от ознакомления с материалами проверки; ни в возражениях к акту проверки, ни при рассмотрении материалов проверки предприятие не заявляло о неполучении им соответствующих документов, содержание которых приведено и оценено в акте проверки и оспариваемом решении; заявитель не обращался к налоговому органу с ходатайством об ознакомлении с материалами выездной налоговой проверки.

На основании изложенного суд пришел к выводу о том, что допущенное налоговым органом нарушение (предоставление с актом проверки не полного



объема документов) не повлекло нарушение права налогоплательщика на представление объяснений относительно установленных фактов правонарушений налогового законодательства, что свидетельствует об отсутствии в действиях налогового органа существенных нарушений процедуры проведения проверки, являющихся самостоятельным основанием для признания решения налогового органа недействительным.

Между предприятием (заказчик) и обществом с ограниченной ответственностью «Коммунэнергосбыт» (исполнитель) (далее – ООО «Коммунэнергосбыт» 01.12.2007 заключен договор № 139 (том 10, листы дела 44-48), согласно которому исполнитель обязуется за плату по заданию заказчика провести подготовительную работу для получения предприятием статуса субъекта оптового рынка, а также получения права на участие в торговле электрической энергией (мощностью) на оптовом рынке единой энергетической системы Российской Федерации в соответствии с законодательством Российской Федерации, в рамках которой:

- сформировать объемные показатели купли-продажи электрической энергии в ценах по предприятию для чего проанализировать заявки договорных величин отпуска электрической энергии и мощности по договору энергоснабжения от 01.01.2007 № 427 (далее – договор ЕС), заявки по договору ЕС с потребителями на потребление электроэнергии и мощности в очередном году; платежеспособность потребителей электроэнергии и соответствие договоров энергоснабжения с потребителями рыночным отношениям; меры, принимаемые сетевой организацией к неплательщикам; объем электрической энергии с государственным регулированием и разрешенная величина по свободным нерегулируемым ценам; услуги по передаче электрической энергии; услуги по обеспечению системной надежности; услуги по оперативно-диспетчерскому управлению; качество электрической энергии в соответствии с техническими регламентами; порядок определения потерь в электрических сетях и порядок оплаты этих потерь;

- проанализировать учет электрической энергии (мощности) для чего определить точки учета по покупной электрической энергии на оборудовании ОАО «Вологдаэнерго» для дальнейшего исключения точек из договора ЕС; состояние учета электрической энергии в сетях заказчика и у потребителей, включая автоматизированные системы; осуществление корректировок почасовых объемов потребления и порядок уведомления; осуществление контроля за соблюдением договорных величин отпуска электроэнергии и работы автоматизированной системы АИСКУЭ, взаимоотношения с поставщиком электрической энергии; форму снятия показаний приборов учета, учета расхода электроэнергии; установление безучетного потребления электроэнергии, выяснение их причин и устранения; потребление электрической энергии бытовыми потребителями и их влияние на покупную электроэнергию.

Пунктами 2.1.5, 2.1.7 договора № 139 предусмотрена обязанность ООО «Коммунэнергосбыт» представлять заказчику акт об оказании услуг, выставлять счета-фактуры и счета.

Договор № 139 заключен на срок до 01.01.2009. Дополнительными соглашениями от 11.01.2009 № 1, от 11.01.2010 № 2 действие договора № 139 продлено до 31.12.2010 (том 10, лист дела 110; том 11, лист дела 22).

В подтверждение факта оказания ООО «Коммунэнергосбыт» услуг предприятием представлены акты об оказании услуг, акты, отчеты об исполнении контрагентом договора от 01.12.2007 № 139, соответствующие счета-фактуры, платежные поручения (том 10, листы дела 57-109, 120-150; том 11, листы дела 1-21, 28-54).

В ходе проверки налоговая инспекция № 12, посчитав экономически необоснованными и документально не подтвержденными затраты предприятия на подготовительные работы по получению предприятием статуса субъекта оптового рынка, пришла к выводу о необоснованном включении в состав расходов, уменьшающих сумму полученных доходов, при исчислении налога на прибыль организаций 12 298 693 руб. за 2008-2010 годы, а также неправомерном принятии к вычету налога на добавленную стоимость в сумме 2 213 765 руб. по взаимоотношениям с ООО «Коммунэнергосбыт» (пункты 1.3 и 2.2 оспариваемого решения).

Судом установлено, что из представленных обществом ежемесячных отчетов об исполнении ООО «Коммунэнергосбыт» договора от 01.12.2007 № 139 усматривается перечень выполненных контрагентом подготовительных работ, из актов об оказании услуг, счетов-фактур и платежных поручений следует, что работы приняты предприятием без претензий к объему, качеству выполненных работ и оплачены заявителем.

Допрошенный в ходе выездной налоговой проверки Казунин Б.Е. подтвердил факт выполнения работ ООО «Коммунэнергосбыт» и отсутствие претензий со стороны заказчика-предприятия (том 9, листы дела 62-69).

При таких обстоятельствах, совокупность представленных предприятием первичных учетных документов подтверждает факт выполнения ООО «Коммунэнергосбыт» в 2008-2010 подготовительных работ, предусмотренных договором от 01.12.2007 № 139.

В подтверждение заявленных доводов инспекция № 12 в пунктах 1.3 и 2.2 оспариваемого решения сослалась на то, что в результате выполненных ООО «Коммунэнергосбыт» работ предприятие не получило статус субъекта оптового рынка, следовательно, по мнению налогового органа, указанные расходы налогоплательщика являются экономически необоснованными и не направлены на получение дохода.

Данный вывод суд считает ошибочным.

Как следует из оспариваемого решения (стр. 42-43) предприятие с 20.10.2006 имело статус гарантирующего поставщика. Приказом Департамента топливно-энергетического комплекса Вологодской области от 24.05.2010 № 15 предприятие лишено статуса гарантирующего поставщика, вследствие чего утратило право на получение статуса субъекта оптового рынка.

В силу статьи 421 Гражданского кодекса Российской Федерации в гражданско-правовые отношения субъекты гражданского права вступают по своей воле и в своем интересе, руководствуясь принципом свободы договора. В

соответствии со статьей 422 ГК РФ договор должен соответствовать обязательным для сторон правилам, установленным законом и иными правовыми актами (императивным нормам), действующим в момент его заключения. При этом, согласно статье 2 ГК РФ предпринимательская деятельность осуществляется на свой страх и риск и, соответственно, при вступлении в гражданские правоотношения субъекты должны проявлять разумную осмотрительность.

В соответствии с предметом договора от 01.12.2007 № 139 ООО «Коммунэнергосбыт» было поручено выполнение подготовительной работы для получения предприятием статуса субъекта оптового рынка и его вознаграждение не поставлено сторонами договора в зависимость от достижения предприятием конечной цели.

Согласно правовой позиции Конституционного Суда Российской Федерации, изложенной в Определении от 04 июня 2007 года № 320-О-П «По запросу группы депутатов Государственной Думы о проверке конституционности абзацев второго и третьего пункта 1 статьи 252 Налогового кодекса Российской Федерации» налоговое законодательство не использует понятие экономической целесообразности и не регулирует порядок и условия ведения финансово-хозяйственной деятельности, а потому обоснованность расходов, уменьшающих в целях налогообложения полученные доходы, не может оцениваться с точки зрения их целесообразности, рациональности, эффективности или полученного результата. В силу принципа свободы экономической деятельности (статья 8, часть 1, Конституции Российской Федерации) налогоплательщик осуществляет ее самостоятельно на свой риск и вправе самостоятельно и единолично оценивать ее эффективность и целесообразность.

По смыслу правовой позиции Конституционного Суда Российской Федерации, выраженной в Постановлении от 24 февраля 2004 года № 3-П, судебный контроль не призван проверять экономическую целесообразность решений, принимаемых субъектами предпринимательской деятельности, которые в сфере бизнеса обладают самостоятельностью и широкой дискрецией, поскольку в силу рискованного характера такой деятельности существуют объективные пределы в возможностях судов выявлять наличие в ней деловых просчетов.

Из этого же исходит и Пленум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации, указавший в Постановлении от 12 октября 2006 года № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды», что обоснованность расходов, учитываемых при расчете налоговой базы, должна оцениваться с учетом обстоятельств, свидетельствующих о намерениях налогоплательщика получить экономический эффект в результате реальной предпринимательской или иной экономической деятельности. При этом речь идет именно о намерениях и целях (направленности) этой деятельности, а не о ее результате. Вместе с тем обоснованность получения налоговой выгоды не может быть поставлена в зависимость от эффективности использования капитала.

Из правового анализа и буквального содержания положений статей 172, 252 НК РФ следует, что указанные нормы налогового законодательства не ставят возможность отнесения понесенных затрат к расходам, уменьшающим полученные доходы, и применение налоговых вычетов по налогу на добавленную стоимость в зависимости от достижения предприятием конечного результата выполняемых в рассматриваемом случае работ.

В подтверждение факта получения дохода от использования программы АИСКУЭ предприятием в суд представлены расчет экономического эффекта от использования АИСКУЭ при определении цены покупки электрической энергии, копии счетов-фактур на приобретение электроэнергии у открытого акционерного общества «Вологодская сбытовая компания» (далее – ОАО «Вологодская сбытовая компания») за 2011 год, распечатки с официального сайта ОАО «Вологодская сбытовая компания» предельных уровней нерегулируемых цен на розничном рынке за 2011 год (том 3, листы дела 73, 76-148).

Данные документы приняты судом в целях их оценки. При этом суд руководствовался правовой позицией Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации, изложенной в Постановлении от 28 февраля 2001 года № 5 «О некоторых вопросах применения части первой Налогового кодекса Российской Федерации» и Определением Конституционного суда Российской Федерации от 12 июля 2006 года № 267-О, в соответствии с которыми суд обязан принять и оценить документы и иные доказательства, представленные налогоплательщиком в обоснование своих доводов, независимо от того, представлялись ли эти документы налогоплательщиком налоговому органу во время проведения налоговой проверки и в сроки, определенные пунктом 5 статьи 100 НК РФ.

Из представленных предприятием документов следует, что экономический эффект предприятия от использования указанной программы составил более 52 млн. руб., поскольку использование программы АИСКУЭ позволило предприятию приобретать электроэнергию в 2011 году по более низкой цене.

Получение предприятием экономического эффекта в связи с использованием программы АИСКУЭ в указанном размере с учетом представленных в суд документов подтверждено представителем налоговой инспекции в судебном заседании.

Экономическая обоснованность использования программы АИСКУЭ подтверждена также показаниями заместителя директора предприятия по финансам и экономике Тушинова В.В., который пояснил, что использование такой программы позволяет оптимизировать расходы предприятия (том 9, листы дела 101-108).

В возражениях на акт проверки (пункт 4) налогоплательщиком заявлен довод о том, что налог на добавленную стоимость инспекцией № 12 по результатам проверки без установления действительных налоговых обязательств. При этом налогоплательщик указал, что в период с 1 квартала 2008 года по 2 квартал 2010 года предприятие оказывало услуги населению по передаче электрической энергии и ошибочно включало в налоговую базу по

налогу на добавленную стоимость сумму бюджетных средств, полученных в связи с применением налогоплательщиком государственных регулируемых цен, или с учетом льгот, предоставляемых отдельным потребителям.

В соответствии с пунктом 6 статьи 101 НК РФ в случае необходимости получения дополнительных доказательств для подтверждения факта совершения нарушений законодательства о налогах и сборах или отсутствия таковых руководитель (заместитель руководителя) налогового органа вправе вынести решение о проведении в срок, не превышающий один месяц (два месяца - при проверке консолидированной группы налогоплательщиков), дополнительных мероприятий налогового контроля.

В силу положений пункта 8 статьи 100 НК РФ в решении о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения излагаются, в частности доводы, приводимые лицом, в отношении которого проводилась проверка, в свою защиту, и результаты проверки этих доводов.

В нарушение указанных норм налоговой инспекцией № 12 дополнительные мероприятия налогового контроля в целях проверки доводов предприятия об излишней уплате налога на добавленную стоимость не проводились, оспариваемое решение не содержит оценки указанных доводов предприятия.

Согласно статье 32 НК РФ налоговые органы осуществляют контроль за соблюдением законодательства о налогах и сборах, который предполагает обеспечение реализации всех норм налогового законодательства как обязывающих налогоплательщика, так и предоставляющих ему гарантии.

Данная позиция соответствует правовой позиции, изложенной в постановлении Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 29 октября 2012 года по делу № А56-57347/2011.

В силу пункта 4 статьи 89 НК РФ предметом выездной налоговой проверки является правильность исчисления и своевременность уплаты налогов в рамках проверяемого периода.

Следовательно, при проведении выездной налоговой проверки налоговый орган должен установить действительную обязанность налогоплательщика по платежам в бюджет, проверив правильность определения налогоплательщиком налоговой базы и заявленных налоговых вычетов в целях установления не только недоимки, но и возможной переплаты по налогам.

Указанный вывод соответствует правовой позиции, изложенной в постановлении Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 27 сентября 2011 года по делу № А26-285/2011.

В соответствии с подпунктом 1 пункта 1 статьи 146 НК РФ объектом обложения налогом на добавленную стоимость признаются операции по реализации товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации, в том числе реализация предметов залога и передача товаров (результатов выполненных работ, оказание услуг) по соглашению о предоставлении отступного или новации, а также передача имущественных прав.

Порядок определения базы, облагаемой налогом на добавленную стоимость, установлен статьями 153 - 162 НК РФ.

В абзаце 2 пункта 2 статьи 154 НК РФ указано, что при реализации товаров (работ, услуг) с учетом субсидий, предоставляемых бюджетами бюджетной системы Российской Федерации в связи с применением налогоплательщиком государственных регулируемых цен, или с учетом льгот, предоставляемых отдельным потребителям в соответствии с законодательством, налоговая база определяется как стоимость реализованных товаров (работ, услуг), исчисленная исходя из фактических цен их реализации.

Суммы субсидий, предоставляемых бюджетами бюджетной системы Российской Федерации в связи с применением налогоплательщиком государственных регулируемых цен, или льгот, предоставляемых отдельным потребителям в соответствии с законодательством, при определении налоговой базы не учитываются.

В данном случае факт реализации предприятием услуг по государственным регулируемым ценам и с предоставлением льгот отдельным потребителям в соответствии с законодательством Российской Федерации подтверждается материалами дела и не оспаривается налоговым органом.

В ходе рассмотрения дела в суде предприятием в суд, налоговую инспекцию № 12, налоговую инспекцию по крупнейшим налогоплательщикам представлены соответствующие документы, а именно счета-фактуры, выставленные предприятием Комитету социальной защиты населения города Череповца, реестры на возмещение затрат по предоставлению мер социальной поддержки отдельных категорий граждан в разрезе жилищно-коммунальных услуг, соответствующие платежные поручения, решения инспекции № 12 об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения от 27.03.2013 №№ 4367, 4368, от 29.03.2013 №№ 4410, 4411 (том 11, листы дела 70-158; том 12, листы дела 1-132; том 13, листы дела 1-150; том 14, листы дела 1-146; том 15, листы дела 1-24).

Рассмотрев указанные документы, налоговые органы подтвердили факт излишней уплаты налога на добавленную стоимость за 2008-2010 годы вследствие ошибочного включения в налоговую базу по налогу на добавленную стоимость сумм бюджетных средств, полученных предприятием в связи с применением им государственных регулируемых цен.

Налоговая инспекция № 12 в дополнительных пояснениях от 06.06.2013 № 04-17/1 (том 15, листы дела 44-50) и ее представители в судебном заседании 11.06.2013 подтвердили факт излишней уплаты предприятием налога на добавленную стоимость за налоговые периоды 2008 года и 1, 2 кварталы 2009 года в размере 9 746 986 руб.

При таких обстоятельствах, налоговой инспекцией № 12 по результатам проверки начислен налог на добавленную стоимость без учета фактических налоговых обязательств предприятия по уплате налога на добавленную стоимость.

В ходе проверки установлено, что предприятие в проверяемом периоде являлось учредителем ООО «Коммуэнергосбыт», доля его участия составила 33,3%, в связи с чем инспекция № 12 пришла к выводу о взаимозависимости заявителя и его контрагента.

В соответствии с пунктом 1 статьи 20 НК РФ лица являются взаимозависимыми в случае если одна организация непосредственно и (или) косвенно участвует в другой организации, и суммарная доля такого участия составляет более 20 процентов, если одно физическое лицо подчиняется другому физическому лицу по должностному положению, либо если лица состоят в брачных отношениях, отношениях родства или свойства, усыновителя и усыновленного, а также попечителя и опекаемого.

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

В соответствии с пунктом 6 Постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 12 октября 2006 года № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» такое обстоятельство, как взаимозависимость участников сделок, само по себе не может служить основанием для признания налоговой выгоды необоснованной.

В силу правовых позиций, изложенных в пункте 3.3 Определения Конституционного Суда Российской Федерации от 04 декабря 2003 года № 441-О, вменяя последствия взаимозависимости по условиям статьи 20 НК РФ, налоговый орган должен доказать, что такая заинтересованность повлияла на условия или экономические результаты сделок и деятельности участников.

Налоговый орган не представил доказательств влияния фактора взаимозависимости на условия и экономические результаты деятельности участников договора № 139. Инспекцией № 12 также не установлено, что цена работ, примененная предприятием и ООО «Коммунэнергосбыт», отклоняется более чем на 20 процентов в сторону повышения.

При таких обстоятельствах, выводы инспекции № 12 о необоснованном включении предприятием в состав расходов, уменьшающих сумму полученных доходов, при исчислении налога на прибыль организаций 12 298 693 руб. за 2008-2010 годы, а также отказ в принятии к вычету налога на добавленную стоимость в сумме 2 213 765 руб. по взаимоотношениям с ООО «Коммунэнергосбыт» являются неправомерными, а оспариваемое решение в указанной части подлежит признанию недействительным.

Заявитель полагает, что отсутствие в материалах проверки, а также невручение налогоплательщику с актом проверки документов, полученных в результате истребования в порядке статьи 93.1 НК РФ у общества с ограниченной ответственностью «Туристическая компания Метрополь» (далее – ООО «ТК Метрополь»), общества с ограниченной ответственностью «Энергосбытовая компания «Восток» (далее – ООО «ЭК «Восток») свидетельствует о формальном приостановлении налоговой инспекцией № 12 выездной налоговой проверки с целью искусственного увеличения сроков ее проведения.

Суд признает указанный довод предприятия несостоятельным ввиду следующего.

НК РФ предоставляет налоговому органу самостоятельно определять последовательность и объем проводимых им мероприятий налогового контроля, следовательно инспекция № 12 в ходе выездной налоговой проверки вправе определять круг контрагентов налогоплательщика, у которых подлежат истребованию документы.

Как следует из положений пунктов 6 и 8 статьи 89 НК РФ, выездная налоговая проверка не может продолжаться более двух месяцев. Этот срок может быть продлен до четырех месяцев, а в исключительных случаях - до шести месяцев. Срок проведения выездной налоговой проверки исчисляется со дня вынесения решения о назначении проверки и до дня составления справки о проведенной проверке.

Проведение выездной налоговой проверки может быть приостановлено в случаях, перечисленных в пункте 9 статьи 89 НК РФ. Приостановление и возобновление проведения выездной налоговой проверки оформляются соответствующим решением руководителя (заместителя руководителя) налогового органа, проводящего указанную проверку. Общий срок приостановления проведения выездной налоговой проверки не может превышать шесть месяцев.

Таким образом, согласно положениям статьи 89 НК РФ срок проведения выездной налоговой проверки является суммой периодов, в течение которых проверяющие находятся на территории проверяемого налогоплательщика, а при приостановлении налоговой проверки приостанавливается и двухмесячный срок, установленный пунктом 6 названной статьи.

Указанный вывод соответствует правовой позиции Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа, изложенной в постановлениях от 22 июня 2012 года по делу № А05-14239/2010, от 20 июня 2012 года по делу № А05-9429/2011.

НК РФ не устанавливает срок, в который выездная налоговая проверка должна быть возобновлена после получения истребованных в порядке статьи 93.1 НК РФ документов, следовательно возобновить выездную налоговую проверку налоговый орган должен в разумный срок.

Из материалов дела следует, что решением от 29.12.2011 № 10-15-600-617 инспекцией № 12 приостановлена выездная налоговая проверка в связи с истребованием документов в порядке статьи 93.1 НК РФ у ООО «ТК Метрополь» путем направления поручения от 29.12.2011 № 11-06/14631 в Межрайонную инспекцию Федеральной налоговой службы № 8 по Вологодской области (далее – инспекция № 8). Сопроводительным письмом инспекция № 8 направила в адрес налоговой инспекции № 12 представленные ООО «ТК Метрополь» документы. Согласно штампу входящей корреспонденции на сопроводительном письме от 27.01.2012 № 10-23/1/1494дсп истребованные документы 31.01.2012 получены инспекцией № 12. Решением от 08.02.2012 № 10-15/600-36 выездная налоговая проверка возобновлена (том 9, листы дела 5-6; том 11, листы дела 58-60).

Решением от 27.03.2012 № 10-15/600-95 инспекцией № 12 приостановлена выездная налоговая проверка в связи с истребованием документов в порядке



статьи 93.1 НК РФ у ООО «ЭК «Восток» путем направления поручения от 26.03.2012 № 10-06/15700 в Инспекцию Федеральной налоговой службы № 1 по городу Москве (далее – инспекция № 1). Сопроводительным письмом от 11.04.2012 № 05-17/51140 инспекция № 1 направила в адрес налоговой инспекции № 12 представленные ООО «ЭК «Восток» документы. Согласно штампу входящей корреспонденции на сопроводительном письме истребованные документы 22.06.2012 получены инспекцией № 12. Решением от 21.06.2012 № 10-15/600-241 выездная налоговая проверка возобновлена (том 9, листы дела 7-8; том 11, листы дела 55-57).

Из изложенного следует, что инспекцией № 12 возобновлено проведение проверки в разумный срок, при этом общий срок приостановления проведения выездной налоговой проверки не превышает шесть месяцев.

В соответствии с пунктом 3.1 статьи 100 НК РФ к акту налоговой проверки прилагаются документы, подтверждающие факты нарушений законодательства о налогах и сборах, выявленные в ходе проверки.

Как следует из пояснений представителей инспекции № 12, акта выездной налоговой проверки и оспариваемого решения, на основании полученных в результате истребования у ООО «ТК Метрополь» и ООО «ЭК «Восток» документов налоговым органом не установлены факты нарушения предприятием законодательства о налогах и сборах, в связи с чем у налогового органа отсутствовала обязанность вручить копии данных документов заявителю.

На основании изложенного, доводы предприятия о нарушении инспекцией № 12 срока проведения выездной налоговой проверки, установленного пунктом 6 статьи 89 НК РФ необоснованны.

О формальном приостановлении проведения проверки, по мнению заявителя, свидетельствует также проведение допросов свидетелей в период ее приостановления.

В соответствии с абзацем 9 пункта 9 статьи 89 НК РФ на период действия срока приостановления проведения выездной налоговой проверки приостанавливаются действия налогового органа по истребованию документов у налогоплательщика, которому в этом случае возвращаются все подлинники, истребованные при проведении проверки, за исключением документов, полученных в ходе проведения выемки, а также приостанавливаются действия налогового органа на территории (в помещении) налогоплательщика, связанные с указанной проверкой.

Следовательно, в указанный период приостанавливаются действия налогового органа по истребованию документов лишь у налогоплательщика и действия налогового органа, связанные с такой проверкой, на территории (в помещении) этого налогоплательщика. При этом, НК РФ не установлен запрет на вызов налоговым органом свидетелей либо получение информации от других лиц в период приостановления проведения выездной налоговой проверки, а приостановление проведения такой проверки не означает прекращения налоговым органом в этот период всех мероприятий налогового контроля.

Таким образом, налоговый орган в период приостановления проведения выездной налоговой проверки вправе вызывать свидетелей для дачи ими показаний в помещении налогового органа.

Аналогичная позиция изложена в постановлениях Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 18 апреля 2012 года по делу № А05-6776/2011, от 27 февраля 2009 года по делу № А56-14040/2008.

На основании изложенного, суд пришел к выводу о несостоятельности доводов предприятия о формальном приостановлении налоговым органом проверки и об искусственном затягивании сроков ее проведения.

В связи с частичным удовлетворением предъявленных требований расходы по уплате государственной пошлины в сумме 2000 руб. подлежат взысканию с налоговой инспекции в пользу предприятия в полном объеме согласно абзацу первому части первой статьи 110 АПК РФ.

При этом суд учитывает правовую позицию Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации, изложенную в постановлении от 13 ноября 2008 года № 7959/08, где указано, что исходя из неимущественного характера требований к данной категории дел не могут применяться положения абзаца второго части первой статьи 110 АПК РФ, регламентирующие распределение судебных расходов при частичном удовлетворении требований. В случае признания обоснованным полностью или частично заявления об оспаривании ненормативных правовых актов, решений и действий (бездействия) государственных органов, органов местного самоуправления, иных органов, должностных лиц судебные расходы подлежат возмещению соответственно этим органом в полном размере.

Руководствуясь статьями 110, 167-170, 201 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, Арбитражный суд Вологодской области

### **р е ш и л:**

признать не соответствующим требованиям Налогового кодекса Российской Федерации и недействительным решение Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 12 по Вологодской области от 25.09.2012 № 10-15/600-51/54 в редакции решения Управления Федеральной налоговой службы по Вологодской области от 10.12.2012 № 07-09/015253@ в части предложения муниципальному унитарному предприятию города Череповца «Электросеть» уплатить налог на прибыль в сумме 3 122 834 руб., пени по налогу на прибыль и штраф за неуплату налога на прибыль в соответствующих суммах, налог на добавленную стоимость в сумме 2 540 877 руб., пени по налогу на добавленную стоимость в сумме 250 110 руб. 33 коп., штраф за неуплату налога на добавленную стоимость в размере 262 106 руб. и внести соответствующие исправления в документы бухгалтерского и налогового учета.

В удовлетворении остальной части требований муниципального унитарного предприятия города Череповца «Электросеть» отказать.

Обязать Межрайонную инспекцию Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам по Вологодской области устранить допущенные нарушения прав и законных интересов муниципального унитарного предприятия города Череповца «Электросеть».

Взыскать с Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 12 по Вологодской области, расположенной по адресу: Вологодская область, город Череповец, улица Строителей, дом 4 «Б», в пользу муниципального унитарного предприятия города Череповца «Электросеть» расходы по уплате государственной пошлины в сумме 2000 руб.

В части признания недействительным решения Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 12 по Вологодской области решение суда подлежит немедленному исполнению.

Решение суда может быть обжаловано в Четырнадцатый арбитражный апелляционный суд в течение месяца со дня его принятия.

Судья

Н.В. Лудкова