



ОДИННАДЦАТЫЙ АРБИТРАЖНЫЙ АПЕЛЛЯЦИОННЫЙ СУД
443070, г. Самара, ул. Аэродромная, 11А, тел. 273-36-45
www.11aas.arbitr.ru, e-mail: info@11aas.arbitr.ru

ПОСТАНОВЛЕНИЕ

апелляционной инстанции по проверке законности и
обоснованности решения арбитражного суда,
не вступившего в законную силу

25 июля 2008 г.
г. Самара

дело № А65-30414/2007

Резолютивная часть постановления объявлена 22 июля 2008г.
Постановление в полном объеме изготовлено 25 июля 2008 г.

Одиннадцатый арбитражный апелляционный суд в составе:
председательствующего судьи Захаровой Е.И., судей Юдкина А.А., Семушкина В.С.,
при ведении протокола секретарем судебного заседания Финогентовой А.С., с участием:
от заявителя – представитель Салимов Д. Ф., доверенность от 23.01.08,
от ответчика – представитель Лобашова Э.Р., доверенность от 09.04.08,
от третьего лица - представитель Салимов Д.Ф., доверенность от 23.01.08,

рассмотрев в открытом судебном заседании 22 июля 2008 г., в помещении суда, в
зале № 6, апелляционную жалобу Межрайонной инспекции ФНС России № 2 по
Республике Татарстан

на решение Арбитражного суда Республики Татарстан от 17 апреля 2008 года по
делу №А65-30414/2007 (Судья Зиннурова Г.Ф.), принятое по заявлению ЗАО «Пионер-
2000», Республика Татарстан, г. Мензелинск, к Межрайонной инспекции ФНС России № 2
по Республике Татарстан, Республика Татарстан, г. Набережные Челны, 3-е лицо: ООО
«Татнефть-Бурение», Республика Татарстан, г.Альметьевск,
о признании незаконным решения от 04 октября 2007 г. № 472/21-02,

УСТАНОВИЛ:

ЗАО «Пионер-2000» (далее – заявитель, Общество) обратилось в Арбитражный
суд Республики Татарстан с заявлением о признании недействительным решения
Межрайонной инспекции ФНС России № 2 по Республике Татарстан (далее - ответчик,
налоговый орган) от 04 октября 2007 г. № 472/21-02 (т.1, л.д. 20-30).

Решением Арбитражного суда Республики Татарстан от 17.04.2008 г. заявление
удовлетворено.

Межрайонная инспекция ФНС России № 2 по Республике Татарстан, не
согласившись с решением суда от 17.04.2008 года, обратилось с апелляционной жалобой,
в которой просит решение суда первой инстанции отменить.

Представитель Межрайонной инспекции ФНС России № 2 по Республике
Татарстан в судебном заседании поддержал доводы апелляционной жалобы, просил
решение суда от 17.04.2008г. отменить, апелляционную жалобу удовлетворить.

Представитель ЗАО «Пионер-2000» и ООО «Татнефть-Бурение» в судебном
заседании просил решение суда от 17.04.2008г. оставить без изменения, апелляционную
жалобу - без удовлетворения.

Апелляционная жалоба рассмотрена в соответствии с требованиями статей 266-271 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации.

Рассмотрев апелляционную жалобу, оценив материалы дела, доводы представителей лиц, участвующих в деле, суд апелляционной инстанции пришёл к выводу, что решение суда от 17.04.2008 года законно и обоснованно, подлежит оставлению без изменения, при этом исходит из следующих обстоятельств.

Как следует из материалов дела, налоговым органом проведена выездная налоговая проверка налогоплательщика по вопросу правильности исчисления, удержания, уплаты и своевременности перечисления налогов и сборов за период с 01.01.2004г. по 31.12.2006г.

По результатам выездной налоговой проверки было вынесено решение от 04.10.2007 № 472/21-02 о привлечении Общества к налоговой ответственности, предусмотренной п. 1.ст. 122 НК РФ, за неполную уплату налога на прибыль в результате занижения налоговой базы в виде штрафа в размере 20% от неуплаченной суммы налога в размере 129120 руб., п.1. ст. 122 НК РФ за неполную уплату сумм налога на добавленную стоимость в результате неправильного исчисления налога в виде штрафа в размере 20% от неуплаченной суммы налога в размере 143856руб. (т.1,л.д.20-28).

Указанным решением Обществу предложено уплатить сумму не полностью уплаченного налога на прибыль в размере 645600 руб., не полностью уплаченного налога на добавленную стоимость за соответствующие налоговые периоды в общей сумме 719280 руб., а также пени за несвоевременную уплату налогов в размере 215600,99руб.

Основанием для доначисления налогов и привлечения к ответственности послужило установление налоговым органом, в ходе проверки, неправомерного занижения Обществом налоговой базы по налогу на прибыль в результате включения Обществом в расходы затрат, связанных с оплатой ООО «Татнефть - Бурение» услуг по управлению Обществом. По мнению налогового органа указанные затраты экономически необоснованны и документально не подтверждены. В связи с чем, предъявление НДС по указанным затратам к вычету также неправомерно.

Посчитав, что решение налоговым органам принято с нарушением норм налогового законодательства, прав и законных интересов налогоплательщика, заявитель обратился в арбитражный суд с соответствующим заявлением.

Суд апелляционной инстанции считает, что суд первой инстанции, удовлетворяя заявленные требования, обоснованно исходил из следующего.

Как следует из пункта 1 оспариваемого решения, налоговый орган установил, что в обоснование расходов по оплате услуг управляющей компании в актах № 25 от 30.11.2004, №19 от 30.12.2005, №6 от 29.12.2006 приема-сдачи оказанных услуг по договору от 28.12.2002 невозможно определить какие именно услуги по управлению оказывались ЗАО «Пионер-2000» и в каком объеме, какую конкретно работу проделала управляющая организация ООО «Татнефть-Бурение» для ЗАО «Пионер-2000», т.к. данные документы не содержат четкого наименования оказанных услуг, не имеют расценок оказанных услуг, т.е. данные акты оформлены ненадлежащим образом, не соответствуют требованиям Закона Российской Федерации от 21.11.96 № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» и не могут служить подтверждением размера расходов, понесенных ЗАО «Пионер-2000». Поскольку затраты ЗАО «Пионер-2000» по договору от 28.12.2002 документально не подтверждены, они не могут быть отнесены на расходы, уменьшающие доходы в целях исчисления налога на прибыль. Налоговый орган также пришел к выводу о том, что понесенные затраты являлись также и экономически неоправданными: затраты на услуги по управлению ЗАО «Пионер-2000» несоразмерны полученным финансовым результатам, связанным с получением убытка, в связи с чем данные затраты являются экономически неоправданными и необоснованными. Таким образом, ЗАО «Пионер-2000» необоснованно отнесло указанные расходы в прочие расходы, связанные с производством и реализацией, что привело к занижению налога на прибыль.

Кроме того, в оспариваемом решении указано, что в нарушение п. 1, п. 7 ст. 171 и п. 1 ст. 252 НК РФ заявитель неправомерно включил в книгу покупок и отразил в налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость сумму налога на добавленную стоимость по экономически не оправданным расходам по счетам-фактурам №2010 от 30.11.2004, № 2759 от 30.12.2005, №3099 от 29.12.2006, выставленным ООО «Татнефть-Бурение». Налоговый орган мотивировал свои выводы также тем, что заявителем не доказан факт оплаты спорных услуг с учетом налога на добавленную стоимость, что в соответствии со ст. 172 НК РФ является обязательным для применения налоговых вычетов по налогу на добавленную стоимость.

Суд первой инстанции правомерно счёл необоснованным довод налогового органа о несоответствии актов сдачи-приемки услуг требованиям Федерального Закона № 129-ФЗ от 21.11.1996 г. «О бухгалтерском учете», т.к. пунктом 2 статьи 9 названного Закона предусмотрено, что «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 следующие обязательные реквизиты:

- а) наименование документа;
- б) дату составления документа;
- в) наименование организации, от имени которой составлен документ;
- г) содержание хозяйственной операции;
- д) измерители хозяйственной операции в натуральном и денежном выражении;
- е) наименование должностей лиц, ответственных за совершение хозяйственной операции и правильность ее оформления;
- ж) личные подписи указанных лиц».

Судом установлено, и не оспаривается налоговым органом, что в вышеуказанных актах налогоплательщиком отражены все реквизиты, предусмотренные действующим законодательством. При этом, налоговым органом не представлены доказательства того, что Законом РФ № 129-ФЗ от 21.11.1996 г. «О бухгалтерском учете» предусмотрено требование об указании наименования оказанных услуг, как указано в акте проверки.

Кроме того, налоговым органом не представлены надлежащие доказательства в обоснование своих доводов, об отсутствии осуществления сторонами хозяйственных операций (совершения хозяйствующим субъектом какого-либо действия в его финансово-хозяйственной деятельности).

Согласно пункту 1 статьи 779 части второй ГК РФ по договору возмездного оказания услуг исполнитель обязуется по заданию заказчика оказать услуги (совершить определенные действия или осуществить определенную деятельность), а заказчик обязуется оплатить эти услуги.

Следовательно, хозяйственной операцией является факт совершения определенных действий или осуществления определенной деятельности в соответствии с заданием заказчика, по условиям договора на оказание услуг.

Фактом совершения определенных действий или осуществления определенной деятельности является факт оказания услуг, который подлежит отражению в бухгалтерском и налоговом учете, на основании первичного документа (акта приема-передачи).

Таким образом, «содержанием хозяйственной операции» по оказанным (принятым) услугам является констатация факта сдачи-приемки услуг в соответствии с предметом договора.

Судом установлено, что предметом Договора от 28.12.2002 г. с УК ООО «Татнефть-Бурение» является осуществление деятельности по управлению хозяйственным обществом в качестве единоличного исполнительного органа. Кроме того, в пункте 2.2 данного договора оговорено, что Управляющая организация осуществляет руководство текущей деятельностью Управляемой организации (ЗАО

«Пионер-2000») и в нем четко прописано, что относится к компетенции единоличного исполнительного органа, т.е. какие именно услуги по управлению должна оказывать Управляющая организация (т.1, л.д.59-60).

Представленные акты № 25 от 30.11.2004, № 19 от 30.12.2005, № 6 от 29.12.2006 по отношению к Договору от 28.12.2002 являются первичными документами по отражению факта оказания услуги по осуществлению деятельности по управлению хозяйственным обществом в качестве единоличного исполнительного органа, и содержат все предусмотренные законом обязательные реквизиты, в том числе отражают содержание хозяйственной операции - сдачу УК ООО «Татнефть-Бурение» и приемку ЗАО «Пионер-2000» услуг по управлению Обществом, оказанных в соответствии с Договором от 28.12.2002 (т.1, л.д.65,67,69).

Апелляционный суд считает правильным вывод суда первой инстанции относительно того, что поскольку в данном договоре полномочия и обязанности единоличного исполнительного органа в лице Управляющей компании четко оговорены и прописаны (пункт 2 договора от 28.12.2002), данное обстоятельство свидетельствует о том, что вышеупомянутые акты являются документальным подтверждением произведенных расходов, предусмотренных налоговым законодательством и Законом РФ № 129-ФЗ от 21.11.1996 г. «О бухгалтерском учете», а также о необоснованности доводов ответчика о несоответствии указанных документов закону.

Кроме того, факт оказания услуг по управлению (исполнение полномочий единоличного исполнительного органа - руководство организацией) подтверждается представленной заявителем в материалы дела первичной бухгалтерской, кадровой документацией, предусматривающей подпись директора предприятия - единоличного исполнительного органа, осуществляющего свои полномочия и обязанности на основании договора передачи полномочий единоличного исполнительного органа от 28.12.2002 года (выборочные копии внутренних приказов по предприятию, расходных кассовых ордеров за 2004, 2005, 2006 г.г.) (т. 1, 2,3,4).

Судом первой инстанции также обоснованно был отклонён довод налогового органа об экономической неоправданности и необоснованности услуг заявителя по управлению в связи с несоразмерностью данных затрат полученным финансовым результатам по следующим основаниям.

В пункте 1 статьи 252 НК РФ не указано, каким должно быть соотношение расходов и финансовых результатов, чтобы признать данные расходы экономически необоснованными. То есть налоговым законодательством не предусмотрена оценка экономической эффективности понесенных налогоплательщиком расходов в качестве критерия формирования налоговой базы. Кроме того, принятие расходов для целей налогообложения не исключается и в случае получения налогоплательщиком убытка, о чем указано в пункте 8 статьи 274 НК РФ.

Критерием при определении экономической оправданности затрат является положение статьи 40 НК РФ, и проверяющие в силу ст. ст. 65, 200 Арбитражного процессуального кодекса РФ обязаны подтвердить соразмерность расходов по оплате услуг организации, осуществляющей услуги по управлению по рыночной цене, на идентичные (а при их отсутствии - однородные услуги) в сопоставимых экономических (коммерческих) условиях.

Согласно ст. 40 НК РФ для целей налогообложения принимается цена товаров, работ, услуг, указанная сторонами сделки. Пока не доказано обратное, предполагается, что эта цена соответствует уровню рыночных цен и разумности для применения контроля. Деятельность единоличного исполнительного органа в лице управляющей организации, наличие которого является обязательным в силу закона, непосредственно связана с осуществлением деятельности предприятия в целом. Поскольку заявитель в соответствии со статьей 66 Гражданского кодекса РФ, является коммерческой организацией, целью его уставной деятельности является получение прибыли. Соответственно функции

единоличного исполнительного органа, осуществляющего текущее руководство, непосредственно связаны с деятельностью Общества, направленной на получение дохода.

Согласно п.п. 18 п. 1 ст. 264 НК РФ к прочим расходам, связанным с производством и (или) реализацией, относятся расходы на управление организацией или отдельными ее подразделениями, а также расходы на приобретение услуг по управлению организацией или ее отдельными подразделениями.

Следовательно, суд первой инстанции обоснованно пришёл к выводу о том, что в состав прочих расходов, связанных с производством и (или) реализацией, включаются не только расходы на управление организацией или ее отдельными подразделениями непосредственно самого налогоплательщика, осуществляемого через состоящих в штате работников, на которых должностными инструкциями возложены функции по управлению организацией, но и расходы на приобретение сторонних управленческих услуг.

Статья 264 НК РФ содержит достаточно полное и однозначное толкование, что перечисленные в ней расходы уменьшают доходы налогоплательщика, и прямо указывает расходы на приобретение услуг по управлению организацией или ее отдельными подразделениями. Следовательно, всё, что перечислено в этой норме соответствует критерию ст. 252 НК РФ.

Статья 270 НК РФ определяет перечень экономически не оправданных затрат, которая не указывает конкретно услуги на управление, а норма п. 49 ст. 270 НК РФ, касающаяся иных расходов, не соответствующих критериям, указанным в п. 1 ст. 252, не может быть применена к расходам, указанным в ст. 264, которая в свою очередь содержит закрытый перечень расходов, уменьшающих доходы.

Таким образом, апелляционный суд согласен с выводом суда первой инстанции относительно того, что при формировании налоговой базы для расчета налога на прибыль организация может учесть расходы на оплату услуг стороннего юридического лица по осуществлению услуг по управлению, произведенных в рамках принятых обязательств по заключенному и соответствующему требованиям закона договору, обратное ответчиком в порядке ст.68 АПК РФ суду не представлено.

Кроме этого, как усматривается из материалов дела, налоговым органом в порядке ст.68 АПК РФ не представлены доказательства, свидетельствующие о наличии оснований для признания договора от 28.12.2002 недействительным. Принимая во внимание, что должность директора, осуществлявшего ранее функции единоличного исполнительного органа, в штатном расписании ЗАО «Пионер-2000» с 01.01.2003 года упразднена, Общество на законных основаниях, в целях повышения эффективности деятельности привлекло к управлению текущей деятельностью Управляющую компанию ООО «Татнефть-Бурение».

При таких обстоятельствах, суд апелляционной инстанции считает правильным вывод суда первой инстанции о том, что действия заявителя по привлечению Управляющей компании к управлению текущей деятельностью Общества соответствуют норме пункта 3 статьи 53 ГК РФ, являются разумными и добросовестными.

Определением Конституционного Суда РФ от 25.07.2001 года № 138-0 установлено, что по смыслу положения, содержащегося в пункте 7 статьи 3 НК РФ, в сфере налоговых отношений действует презумпция добросовестности налогоплательщиков. В силу указанной презумпции, бремя доказывания недобросовестности налогоплательщика возлагается на налоговый орган.

Кроме этого, как видно из материалов дела, третьим лицом представлены доказательства исчисления и включения в налоговую отчетность (книгу продаж, налоговые декларации) сумм налогов, полученных от сделок с заявителем, что свидетельствует о выполнении контрагентом заявителя норм налогового законодательства (т.5,л.д.33-106).

Вывод суда первой инстанции о том, что доначисление налоговым органом

спорных сумм налогов, влечет двойное налогообложение по одним и тем же хозяйственным операциям, чем противоречит нормам налогового законодательства, является обоснованным.

Учитывая вышеизложенное, апелляционный суд согласен с выводом суда первой инстанции о том, что заявитель выполнил все необходимые условия для того, чтобы затраты в виде услуг по управлению, предъявленные УК ООО «Татнефть-Бурение», были отнесены на расходы при исчислении налога на прибыль, оформлены в соответствии с налоговым законодательством и произведены в порядке, установленном НК РФ.

Из материалов дела следует, что Управляющая компания, согласно расчета стоимости оказанных услуг и акта на оказание услуг, оказывала услуги в интересах производственной деятельности заявителя. На основании актов № 25 от 30.11.2004, № 19 от 30.12.2005, № 6 от 29.12.2006 выставило соответственно счет-фактуру № 2010 от 30.11.2004 за оказанные услуги по управлению в 2004 году, № 2759 от 30.12.2005 за оказанные услуги по управлению в 2005 году, № 3099 от 29.12.2006 за оказанные услуги по управлению в 2006 году и уплатило НДС с оказанных услуг в бюджет. Выставляя в адрес ЗАО «Пионер-2000» счета-фактуры и начисляя тем самым НДС в бюджет, ООО «Татнефть-Бурение» создало в бюджете источник для возмещения налога, уплаченного ЗАО «Пионер-2000» продавцу (ООО «Татнефть-Бурение»). Тем самым, было обеспечено условие для движения эквивалентных по стоимости, хотя и различных по направлению потоков денежных средств: одного - от покупателя к продавцу (бюджету) в виде фактически уплаченных сумм налога, а другого - к покупателю из бюджета в виде предоставленного НК РФ налогового вычета, приводящего к уменьшению итоговой суммы налога, подлежащего уплате в бюджет.

Как видно из материалов дела, в ходе выездной налоговой проверки по запросу налогового органа заявителем были представлены документы, подтверждающие факт оплаты услуг по управлению, в том числе: акты о прекращении встречных обязательств зачетом между ООО «Татнефть-Бурение» и ЗАО «Пионер-2000» - № 7 от 28.02.2006 и № 17 от 30.04.2006, в которых имеется ссылка на Договор передачи полномочий единоличного исполнительного органа от 28.12.2002 с приложением реестра оплачиваемых счетов-фактур по вышеназванным актам, где указаны номера и даты счетов-фактур, в т.ч. счет-фактура № 2010 от 30.11.2004 г. Материалы дела свидетельствуют, что заявителем были представлены в материалы дела платежные поручения № 63 от 21.03.2006, № 131 от 10.04.2006, № 134 от 14.04.2006, № 729 от 21.11.2006, № 425 от 28.06.2007, которые подтверждают факт оплаты услуг по управлению согласно счетов-фактур № 2010 от 30.11.2004, № 2759 от 30.12.2005, № 3099 от 29.12.2006. (т.1, л.д.70,71,72,73,74-78).

В соответствии с п. 2 ст. 171, п. 1 ст. 172 НК РФ (в редакции Федерального закона от 22.07.2005 № 119-ФЗ) с 01.01.2006 года предусмотрено право налогоплательщика принять к вычету «входной» НДС, при выполнении трех условий: если товары (работы, услуги), имущественные права приобретены налогоплательщиком для операций, облагаемых НДС; товары (работы, услуги), имущественные права оприходованы (приняты к учету); у налогоплательщика имеются надлежаще оформленные счет-фактура поставщика и соответствующие первичные документы.

Таким образом, по итогам того налогового периода, в котором товары (работы, услуги), имущественные права приняты налогоплательщиком на учет и получена счет-фактура от поставщика, налогоплательщик вправе принять к вычету сумму «входного» НДС.

Исходя из вышеизложенного, апелляционный суд считает правильным вывод суда первой инстанции о том, что расходы Общества по управлению организацией в сумме 3 996 000,00 рублей являются экономически обоснованными и должны учитываться для целей налогообложения прибыли, в связи с чем Обществом правомерно принят к вычету налог на добавленную стоимость по этим услугам в сумме 719280,00

рублей. Таким образом, заявитель правомерно отнес на себестоимость реализованных работ, услуг расходы по управлению организацией и приняло НДС по этим расходам к вычету.

Из п. 1 ст. 65 АПК РФ следует, что каждое лицо, участвующее в деле, должно доказать обстоятельства, на которые оно ссылается как на основание своих требований и возражений.

Апелляционный суд согласен с выводом суда первой инстанции о том, что налоговый орган в порядке ст.65 НК РФ не представил достаточных доказательств, подтверждающих правомерность вынесения оспариваемого решения.

Поскольку в соответствии со статьей 106 Налогового кодекса Российской Федерации налоговым правонарушением признается виновно совершенное противоправное (в нарушение законодательства о налогах и сборах) деяние (действие или бездействие) налогоплательщика, налогового агента и иных лиц, за которое настоящим Кодексом установлена ответственность, оснований для привлечения заявителя к ответственности, предусмотренной п. 1 ст. 122 Налогового кодекса Российской Федерации, в виде штрафа, а также доначисления налога и соответствующих сумм пени у ответчика не имелось.

Суд первой инстанции правомерно пришел к выводу о том, что решение Межрайонной инспекции ФНС России №2 по Республике Татарстан от 04.10.2007 №472/21-02 принято без учета фактических обстоятельств, не соответствует требованиям Налогового кодекса РФ, нарушает права и законные интересы заявителя в сфере предпринимательской деятельности.

Суд апелляционной инстанции соглашается с выводами суда первой инстанции в том, что при данных обстоятельствах требования заявителя подлежат удовлетворению в полном объеме.

Доводы, приведенные Межрайонной инспекцией ФНС России № 2 по Республике Татарстан в апелляционной жалобе, являлись предметом рассмотрения в суде первой инстанции, им дана правильная оценка судом первой инстанции, указанные доводы не опровергают обстоятельств, установленных судами первой и апелляционной инстанций при рассмотрении дела, и не могут поставить под сомнение правильность применения судом первой инстанции норм материального и процессуального права.

На основании вышеизложенного, суд апелляционной инстанции считает, что решение суда от 17.04.2008г. принято с соблюдением норм процессуального и материального права, является обоснованным и подлежит оставлению без изменения.

Расходы по уплате государственной пошлины за рассмотрение апелляционной жалобы согласно ст. 110 АПК РФ следует отнести на Межрайонную инспекцию ФНС России № 2 по Республике Татарстан

Руководствуясь ст.ст. 101,110,268-271 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, суд

ПОСТАНОВИЛ:

Решение Арбитражного суда Республики Татарстан от 17 апреля 2008 г. по делу №А65-30414/2007 оставить без изменения, апелляционную жалобу Межрайонной инспекции ФНС России № 2 по Республике Татарстан - без удовлетворения.

Постановление вступает в законную силу со дня его принятия и может быть обжаловано в двухмесячный срок в Федеральный арбитражный суд Поволжского округа.

Председательствующий

Е.И. Захарова

Судьи

А.А. Юдкин

В.С. Семушкин