

**ВОСЕМНАДЦАТЫЙ АРБИТРАЖНЫЙ АПЕЛЛЯЦИОННЫЙ СУД****П О С Т А Н О В Л Е Н И Е**

№ 18АП-10036/2011

г. Челябинск  
24 октября 2011 г.

Дело № А07-4821/2011

Резолютивная часть постановления объявлена 20 октября 2011 года.  
Постановление изготовлено в полном объеме 24 октября 2011 года.

Восемнадцатый арбитражный апелляционный суд в составе:  
председательствующего судьи Бояршиновой Е.В.,  
судей Арямова А.А., Костина В.Ю.,  
при ведении протокола секретарем судебного заседания Серебряковой  
Н.С.,

рассмотрел в открытом судебном заседании апелляционную жалобу общества с ограниченной ответственностью «Орион» на решение Арбитражного суда Республики Башкортостан от 11 августа 2011 года по делу № А07-4821/2011 (судья Решетников С.А.).

В заседании приняли участие представители:

Инспекции Федеральной налоговой службы по г. Салават Республики Башкортостан - Хисматуллина А.З. (доверенность от 12.01.2011 № 07-19/00131);

общества с ограниченной ответственностью «Орион» - Шалыгин В.Е. (доверенность от 22.11.2010), Минияров И.В. (доверенность от 22.11.2010).

Общество с ограниченной ответственностью «Орион» (далее – заявитель, налогоплательщик, общество, ООО «Орион») обратилось в Арбитражный суд Республики Башкортостан с заявлением о признании недействительным решения Инспекции Федеральной налоговой службы по Октябрьскому району г.Уфы (далее – заинтересованное лицо, налоговый орган, инспекция) от 30.08.2010 № 118 о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения с учетом изменений, внесенных решением Инспекции Федеральной налоговой службы по Октябрьскому району г.Уфы от 28.02.2011 № 118/1, в части начисления налога на прибыль в сумме 465 912 рублей, налога на добавленную стоимость (далее – НДС) в сумме 349 434 рублей и соответствующих сумм пени и штрафов (с учетом уточнения требований).

Решением арбитражного суда первой инстанции в удовлетворении заявленных требований обществу отказано.

В апелляционной жалобе общество просит отменить решение суда первой инстанции, в связи с неполным выяснением обстоятельств дела и

несоответствием выводов суда обстоятельствам дела, заявленные требования удовлетворить в полном объеме.

Обосновывая неправомерность доначисления НДС и налога на прибыль по договорам подряда с обществом с ограниченной ответственностью «Торговая компания» (далее - ООО «Торговая компания», контрагент), налогоплательщик указывает, что проявил должную осмотрительность при выборе контрагента, удостоверившись в наличии у него правового статуса, с использованием публичной информации на сайте налогового ведомства, а также запросив его учредительные документы.

Также в апелляционной жалобе заявитель ссылается на реальность сделок с указанным контрагентом и выполнение им подрядных работ по ремонту арендованных нежилых помещений, что подтверждается надлежащим образом составленными первичными бухгалтерскими документами: договором, счетом-фактурой, актом выполненных работ, справкой о стоимости выполненных работ и затрат, показаниями свидетелей, письмом арендодателя.

Получение помещений по предварительному договору аренды от 03.11.2008 и получение разрешения арендодателя на осуществление ремонта также подтверждено документально, в связи с чем налогоплательщик обоснованно учел расходы на ремонт арендованных основных средств в составе расходов в том налоговом периоде, когда они были фактически произведены и приняты. Указанные расходы непосредственно связаны с осуществлением предпринимательской деятельности, поскольку были направлены на доведение помещения до состояния, пригодного для осуществления торговли женской одеждой.

По мнению общества, обстоятельства, установленные налоговым органом в ходе проверки, не свидетельствуют о его недобросовестности.

Налоговым органом представлен отзыв, которым отклонены доводы апелляционной жалобы.

Установленные в отношении контрагента обстоятельства свидетельствуют о том, что указанное лицо реальную предпринимательскую деятельность не осуществляло, использовалось заявителем для получения необоснованной налоговой выгоды.

Расходы заявлены в отношении имущества не находящегося у заявителя на каком-либо праве, соответственно не отвечают требованиям ст. 252 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ) в части наличия связи с осуществлением предпринимательской деятельности.

В судебном заседании представители сторон поддержали доводы, изложенные в апелляционной жалобе и отзыве на нее.

Законность и обоснованность судебного акта проверена судом апелляционной инстанции в порядке, предусмотренном главой 34 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации.

Как следует из материалов дела, инспекцией проведена выездная налоговая проверка деятельности общества по вопросам соблюдения налогового законодательства правильности исчисления и своевременности уплаты (удержания, перечисления) налогов и сборов за период с 01.01.2007 по

31.12.2009, по результатам которой составлен акт проверки от 27.10.2010 № 86 и вынесено решение от 30.08.2010 № 118, которым налогоплательщику, в том числе, доначислены спорные налоги, пени, штраф.

Основанием для привлечения общества к налоговой ответственности явилось, в том числе, установление инспекцией неправомерного учета в составе расходов по налогу на прибыль и применения налогоплательщиком налоговых вычетов по НДС на основании документов ООО «Торговая компания», в связи с отсутствием реальности хозяйственных взаимоотношений, несоблюдением обществом требований ст.ст. 169, 171, 172, 247, 252 НК РФ и направленности его действий на получение необоснованной налоговой выгоды.

Решением Управления Федеральной налоговой службы по Республике Башкортостан от 28.02.2011 № 132/16, вынесенным по результатам рассмотрения апелляционной жалобы налогоплательщика, решение инспекции отменено в части, в связи с чем инспекцией принято решение от 28.02.2011 № 118/1 «О внесении изменений в решение от 30.08.2010 № 118 о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения».

Не согласившись с решением инспекции в неотмененной части, налогоплательщик обратился в Арбитражный суд Республики Башкортостан с заявлением по настоящему делу.

Отказывая в удовлетворении заявленных требований, суд первой инстанции признал доказанным налоговым органом факт создания обществом формального документооборота в отсутствие реального осуществления хозяйственных операций с ООО «Торговая компания» и пришел к выводу об отсутствии у заявителя права на налоговые вычеты по НДС и учет расходов по налогу на прибыль.

Указанный вывод суда является ошибочным, поскольку сделан без учета оценки всех доказательств по делу в их совокупности и взаимосвязи.

В соответствии со статьей 146 НК РФ объектом налогообложения по налогу на добавленную стоимость признаются операции по реализации товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации. Сумма налога исчисляется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы.

На основании п. 1 ст. 171 НК РФ налогоплательщик имеет право уменьшить общую сумму НДС, исчисленную в соответствии со ст. 166 НК РФ, на установленные этой статьей налоговые вычеты. Вычетам подлежат суммы данного налога, предъявленные налогоплательщику и уплаченные им при приобретении товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации в отношении товаров (работ, услуг), приобретаемых для осуществления операций, признаваемых объектами налогообложения в силу гл. 21 НК РФ, и товаров (работ, услуг), приобретаемых для перепродажи.

В ст. 172 НК РФ определен порядок применения налоговых вычетов, согласно которому налоговые вычеты, установленные ст. 171 НК РФ, производятся на основании счетов-фактур, выставленных продавцами при приобретении налогоплательщиком товаров (работ, услуг), имущественных прав после принятия на учет указанных товаров и при наличии

соответствующих первичных документов.

Согласно ст. 169 НК РФ счет-фактура является документом, служащим основанием для принятия к вычету сумм налога, предъявленных покупателю продавцом товаров (работ, услуг).

Счета-фактуры, составленные и выставленные с нарушением порядка, установленного п. 5 и 6 ст. 169 НК РФ, не могут являться основанием для принятия предъявленных покупателю продавцом сумм налога к вычету или возмещению.

В п. 5 ст. 169 НК РФ перечислены все обязательные реквизиты, которые должен содержать правильно оформленный счет-фактура. При этом указанные реквизиты должны не только иметь место, но и содержать достоверные данные.

Таким образом, из системного анализа ст.ст. 169, 171, 172 НК РФ следует, что налогоплательщик имеет право на осуществление налогового вычета (возмещение) налога на добавленную стоимость при одновременном выполнении следующих условий: наличие счета-фактуры, оформленного в соответствии с императивными требованиями статьи 169 НК РФ; принятие товара (работ, услуг) к своему учету на основании первичных учетных документов; приобретение товаров для осуществления операций, признаваемых объектами налогообложения НДС.

Согласно п. 1 ст. 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).

При этом расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

Под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме, а под документально подтвержденными - затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством Российской Федерации.

В силу статьи 9 Федерального закона «О бухгалтерском учете» от 21.11.1996 № 129-ФЗ 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 следующие обязательные реквизиты: наименование документа; дату составления документа; наименование организации, от имени которой составлен документ; содержание хозяйственной операции; измерители хозяйственной операции в натуральном и денежном выражении; наименование должностей лиц, ответственных за совершение хозяйственной операции и правильность ее оформления; личные подписи указанных лиц.

Таким образом, при решении вопроса о возможности принятия расходов в целях исчисления налога на прибыль необходимо исходить из реальности

расходов, произведенных в целях получения дохода, а также их документального подтверждения.

Налоговое законодательство не устанавливает перечень документов, подлежащих оформлению при осуществлении налогоплательщиком тех или иных расходных операций, не предъявляет каких-либо специальных требований к их оформлению (заполнению). Решение вопроса о возможности учета тех или иных расходов в целях налогообложения прибыли зависит от того, подтверждают ли документы, имеющиеся у налогоплательщика, факт осуществления заявленных расходов или нет.

В соответствии с позицией, изложенной в пункте 1 Постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды», представление налогоплательщиком в налоговый орган всех надлежащим образом оформленных документов, предусмотренных законодательством о налогах и сборах, в целях получения налоговой выгоды является основанием для ее получения, если налоговым органом не доказано, что сведения, содержащиеся в этих документах, неполны, недостоверны и (или) противоречивы.

При этом налоговая выгода не может быть признана обоснованной, если получена налогоплательщиком вне связи с осуществлением реальной предпринимательской или иной экономической деятельности.

В соответствии с п. 10 указанного постановления факт нарушения контрагентом налогоплательщика своих налоговых обязанностей сам по себе не является доказательством получения налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды. Налоговая выгода может быть признана необоснованной, если налоговым органом будет доказано, что налогоплательщик действовал без должной осмотрительности и осторожности и ему должно было быть известно о нарушениях, допущенных контрагентом, в частности, в силу отношений взаимозависимости или аффилированности налогоплательщика с контрагентом.

Следовательно, помимо формальных требований, установленных ст.ст. 172, 252 НК РФ, условием признания налоговой выгоды обоснованной является реальность хозяйственной операции, а также проявление налогоплательщиком должной степени осмотрительности при выборе контрагента.

При этом вывод о недостоверности документов, подписанных не лицами, значащимися в учредительных документах контрагентов в качестве руководителей этих обществ, в условиях, когда налогоплательщик, проявляя должную осмотрительность, удостоверился в правоспособности поставщиков и их надлежащей государственной регистрации в качестве юридических лиц, а также подтвердил реальность совершенных хозяйственных операций, не может рассматриваться в качестве самостоятельного основания для признания налоговой выгоды в качестве необоснованной.

Как установлено налоговым органом в ходе проверки обществом на основании договора подряда от 28.11.2008, заключенного с ООО «Торговая компания» (ИНН 7709771013), и акта выполненных работ от 31.12.2008 № 72 отнесены на расходы, уменьшающие налоговую базу по налогу на прибыль, за

2008 год, затраты в сумме 1 941 300 рублей по ремонту и отделке нежилых помещений, расположенных по адресу: г. Уфа, ул. Ленина, 26.

Согласно материалам дела договор подряда без номера от 28.11.2008, акт выполненных работ № 72 от 30.12.2008, счет-фактура № 347 от 30.12.2008 со стороны ООО «Торговая компания» подписаны генеральным директором Хмель Д.А.

Согласно данным информационных ресурсов налоговых органов основным видом деятельности ООО «Торговая компания» являлась деятельность агентов по оптовой торговле универсальным ассортиментом товаров. Руководителем ООО «Торговая компания» значится Куликова Марина Владимировна – массовый руководитель и учредитель более чем в 10 организациях. Данные о численности работников не найдены. Дата последнего представления отчетности 19.03.2010. Как руководитель Хмель Д.А. не значится в Едином реестре юридических лиц.

Кроме того, здание по адресу г. Уфа, ул. Ленина, дом № 26 принадлежит Башкирскому республиканскому союзу потребительских обществ (далее Башпотребсоюз) на праве собственности, что подтверждается свидетельством о государственной регистрации права серии 04АА № 345088 от 02.02.2006, выданным Главным управлением Федеральной регистрационной службы по Республике Башкортостан.

По договору аренды № 1 от 11.01.2009 и акта приема передачи от 11.01.2009 Центральное потребительское общество Башпотребсоюза (далее ЦПО БПС) арендовало у Башпотребсоюза часть помещения, расположенного по адресу г. Уфа, ул. Ленина 26 общей площадью 183, 1 кв.м., расположенных на первом этаже Литер А (помещения №, № 31, 32, 33, 34 и 35).

На основании договора субаренды № 02-10 от 11.01.2009 и акта приема передачи от 11.01.2009 помещения площадью 183,1 кв.м по адресу г. Уфа, ул. Ленина 26, расположенные на первом этаже Литер А, а именно помещения №№ 31, 32, 33, 34 и 35 переданы ЦПО БПС в субаренду Обществу.

В соответствии с п. 6.1.8; 6.1.9 договора аренды № 1 от 11.01.2009, заключенного между Башпотребсоюзом и ЦПО БПС реконструкция помещения, переоборудование и другие капитальные ремонтные работы возможны с письменного согласия Арендодателя.

Аналогичные условия содержатся и в договоре субаренды № 02-10 от 11.01.2009.

С возражениями на акт налоговой проверки налогоплательщиком был представлен предварительный договор аренды нежилого помещения от 03.11.2008 № 02-08, заключенный обществом с ЦПО БПС.

Согласно протоколу допроса Каньянова В.И.(работник Башпотребсоюза) от 10.12.2009 № 107 следует, что к нему обратились с предложением заключить задним числом предварительный договор аренды от 03.11.2008 представители Общества, мотивируя тем, что ими выполнялись ремонтные работы в указанном помещении. Прежним арендатором ЗАО «БетаЛинк» был проведен ремонт полов, монтаж подвесного потолка, соответственно, по мнению Каньянова В.И., необходимости в проведении ремонта не было. Обществом

были выполнены работы по косметическому ремонту, монтажу оборудования и светильников. Укладка керамогранита обществом не проводилась. Предварительный договор субаренды заключен между предприятиями задним числом.

Согласно ответу ЦПО БПС № 01-24-495 от 09.12.2010 на запрос налогового органа (т.2, л.д.5) ремонтные работы обществом производились в ноябре, декабре 2008 года без согласования проектно-сметной документации с Башпотребсоюзом.

По договору аренды № 21 от 01.05.2007 Башпотребсоюзом данные помещения были предоставлены в аренду ЗАО «БетаЛинк» на срок с 01.05.2007 по 31.12.2008. Исходя из акта сверки взаимных расчетов по состоянию на 31.12.2008 между Башпотребсоюз и ЗАО «Бета Линк» установлено, что за аренду площадей в ноябре, декабре 2008 г. счета-фактуры выставялись ЗАО «Бета Линк».

Оплата Обществом по договору подряда от 28.11.2008 ООО «Торговая компания» проведена на основании зачета взаимных требований по акту от 31.12.2008 между Обществом, ООО «Торговая компания» и ООО «Кворум», при этом документов, свидетельствующих о реальности взаимоотношений данных обществ в ходе налоговой проверки не представлено.

Оценив доказательства, собранные налоговым органом в ходе налоговой проверки в их совокупности и взаимосвязи, суд апелляционной инстанции приходит к выводу, что они не подтверждают отсутствие реальности производства ремонтных работ ООО «Торговая компания» и создание обществом формального документооборота в целях получения необоснованной налоговой выгоды.

В подтверждение реальности выполнения субподрядных работ заявителем представлены договор подряда, счет-фактура, акт выполненных работ (КС-2) и справка о стоимости выполненных работ (КС-3).

Факт осуществления ремонтных работ подтверждается ответом ЦПО БПС № 01-24-495 от 09.12.2010 на запрос налогового органа (т.2, л.д.5), согласно которому ремонтные работы обществом производились в ноябре, декабре 2008 года без согласования проектно-сметной документации с Башпотребсоюзом; ответом ЦПО БПС № 01-24-08 от 24.05.2011 на запрос налогоплательщика, согласно которого обществу была дано разрешение на производство отделочных работ; показаниями Каньянова В.И. (работник Башпотребсоюза) от 10.12.2009 № 107, который подтвердил факт выполнения ремонтных работ в спорном помещении в период перед заключением договора аренды.

Вывод суда первой инстанции о противоречиях, имеющих место быть в указанных документах, не соответствует обстоятельствам дела и имеющимся доказательствам.

Так ЦПО БПС в ответах, как на запрос налогового органа, так и запрос общества подтверждает факт выполнения ремонтных работ в ноябре, декабре 2008 года в спорном помещении с разрешения ЦПО БПС, однако без согласования проектно-сметной документации. При этом факт отсутствия

согласования проектно-сметной документации не исключает факт получения разрешения на проведение ремонта.

Отсутствие проектно-сметной документации и соответственно ее несогласование с арендодателем при осуществлении некапитального ремонта может рассматриваться лишь как нарушение строительных правил и норм, однако не может влиять на существо хозяйственной операции и ее налоговые последствия.

При этом показания Каньянова В.И. (работник Башпотребсоюза) от 10.12.2009 № 107 об объеме выполненных ремонтных работ не могут быть приняты судом апелляционной инстанции, поскольку выражают субъективное мнение указанного лица о необходимости тех или иных работ. Доказательств, что указанное лицо было реально осведомлено об объеме фактически произведенных ремонтных работ в спорном помещении, материалы дела не содержат и налоговым органом не представлено.

Ссылка инспекции на объяснения Хмель Д.А., полученные оперуполномоченным 3 отдела ОРЧ № 2 УНП ГУВД по Московскому округу, согласно которым о существовании ООО «Торговая компания» ему не известно, каких либо договоров с обществом он не заключал, в 2007 г. им был утерян паспорт (т.1, л.д.72-74), судом апелляционной инстанции не могут быть приняты как допустимые.

Указанные объяснения получены инспекцией за рамками выездной налоговой проверки, после вынесения оспариваемого решения налогового органа, соответственно, не было предметом рассмотрения при вынесении оспариваемого решения.

Кроме того, указанные объяснения получены оперуполномоченным 3 отдела ОРЧ № 2 УНП ГУВД по Московскому округу, то есть лицом, не участвующими в проведении выездной налоговой проверки. Как следует из вводной части акта № 86 от 27.10.2010, выездная проверка проводилась только сотрудниками налоговой инспекции. Органы внутренних дел к участию в проверке не привлекались. Однако, объяснение (а не протокол допроса) указанных выше свидетелей были получены сотрудниками ГУВД. Опрошенное лицо об ответственности за дачу ложных показаний предупреждено не было.

В соответствии со ст. 64 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации доказательствами по делу являются полученные в предусмотренном Кодексом и другими федеральными законами порядке сведения о фактах, на основании которых арбитражный суд устанавливает наличие или отсутствие обстоятельств, обосновывающих требования и возражения лиц, участвующих в деле, а также иные обстоятельства, имеющие значение для правильного рассмотрения дела.

В качестве доказательств допускаются письменные и вещественные доказательства, объяснения лиц, участвующих в деле, заключения экспертов, показания свидетелей, аудио- и видеозаписи, иные документы и материалы.

Не допускается использование доказательств, полученных с нарушением федерального закона.

Согласно разъяснениям Конституционного Суда РФ в Определении от



04.02.1999 № 18-0 результаты оперативно-розыскных мероприятий являются не доказательствами, а лишь сведениями об источниках тех фактов, которые, будучи полученными с соблюдением требований Федерального закона «Об оперативно-розыскной деятельности», могут стать доказательствами только после закрепления их надлежащим процессуальным путем, так как это предписывается статьями 49 (часть 1) и 50 (часть 2) Конституции Российской Федерации.

Таким образом, в отсутствие полученного налоговым органом в рамках проверки в порядке ст. 90 НК РФ допроса, объяснения Хмель Д.А. не могут являться допустимым доказательством.

Кроме того, судом первой инстанции не учтено, что согласно выписке из Единого государственного реестра юридических лиц, Куликова Марина Владимировна является учредителем и руководителем ООО «Торговая компания» только с 10.06.2009.

Соответственно, доказательств того обстоятельства, что в период заключения договора подряда от 28.11.2008 и его исполнения 30.12.2008 Хмель Д.А. не являлся руководителем и учредителем ООО «Торговая компания» налоговым органом не представлено.

Напротив налогоплательщиком в целях проявления осмотрительности запрошены учредительные документы ООО «Торговая компания», из которых следует, что учредителем и руководителем контрагента является Хмель Д.А., который и указан в качестве руководителя в представленных первичных документах.

Более того, в ходе выездной налоговой проверки инспекцией экспертиза подписей Хмель Д.А. в первичных бухгалтерских документах на предмет их подлинности не проводилась, соответственно, оснований, утверждать, что первичные бухгалтерские документы подписаны неуполномоченным лицом у инспекции не имелось.

При визуальном сравнении подписей Хмель Д.А. в первичных бухгалтерских документах и объяснениях, представленных органами внутренних дел, суд апелляционной инстанции различий не усматривает.

В условиях, когда реальность выполнения работ не опровергнута, налоговая выгода может быть признана необоснованной, в случае если налогоплательщиком не проявлена должная осмотрительность при выборе контрагента или доказано, что он знал или должен был знать о нарушениях, допущенных контрагентом.

По настоящему делу соответствующих доказательств налоговым органом в ходе проверки не собрано.

Границы проявления должной осмотрительности определяются, в том числе доступностью сведений, которые могут быть получены налогоплательщиком о своих контрагентах.

Меры, включающие в себя использование официальных источников информации, характеризующих деятельность контрагента, предпринимаемые налогоплательщиком в целях подтверждения добросовестности его контрагента, свидетельствуют о его осмотрительности и осторожности при

выборе контрагента.

Таким образом, законом не закреплена обязанность налогоплательщика проверять своих контрагентов на предмет нахождения по месту регистрации, расчетов с бюджетом.

Вменение налоговым органом таких обязанностей налогоплательщику можно расценивать исключительно как возложение на него дополнительных обязанностей, связанных с проведением мероприятий налогового контроля, что ни ст. 23 НК РФ, ни иными положениями налогового или гражданского законодательства не предусмотрено. Более того, налоговое законодательство не наделяет налогоплательщика правами на проведение, по существу, мероприятий налогового контроля.

Указанные налоговым органом в оспариваемом решении критерии недобросовестности контрагента не могли быть установлены доступными для заявителя способами.

Кроме того, налоговым органом не представлено достоверных доказательств отсутствия у контрагента персонала или материально технической базы, поскольку указанные обстоятельства установлены лишь на основании информационных ресурсов налоговых органов, заполняемых по представленным налогоплательщиками в налоговой отчетности сведениям.

При этом обычаями делового оборота установлены иные возможности для привлечения работников и материальных ресурсов без регистрации их в уполномоченных органах – аренда, найм по гражданским договорам.

Таким образом, доказательств, свидетельствующих о том, что отсутствие персонала, основных средств, складских помещений и транспортных средств препятствовало ООО «Торговая компания» осуществлять предпринимательскую деятельность, в целом, и спорные ремонтные работы, в частности, налоговым органом не представлено.

В обоснование выбора указанного контрагента, налогоплательщик ссылается на рекомендации данные правообладателем торговой марки женской одежды «OGGI» ООО «Август», продукция которого планировалась обществом к реализации через магазин, оборудованный в спорном арендованном помещении.

Также налогоплательщик объяснил, что в связи с кризисом неплатежей в конце 2008 года, по указанию ООО «Август» оплата Обществом по договору подряда от 28.11.2008 ООО «Торговая компания» проведена на основании зачета взаимных требований по акту от 31.12.2008 между обществом, ООО «Торговая компания» и ООО «Кворум».

Доказательств отсутствия хозяйственных отношений между указанными субъектами предпринимательской деятельности налоговым органом в нарушение п. 1 ст. 65 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации не представлено.

Само по себе осуществление расчетов путем взаимозачета не свидетельствует об отсутствии реальных расходов общества, а кроме того, при условии исчисления налогов методом начисления в силу ст. 271 НК РФ не влияет на возникновение права на учет расходов в том отчетном (налоговом)

периоде, в котором они имели место, независимо от фактического поступления денежных средств, иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав.

Таким образом, собранные в ходе налоговой проверки доказательства суд апелляционной инстанции не может признать достаточными для вывода об отсутствии реальности ремонтных работ в рамках договора подряда, заключенного с ООО «Торговая компания» и создания обществом формального документооборота.

Соответствующие выводы суда первой инстанции сделаны без учета существенных для рассмотрения спора обстоятельств.

Судом апелляционной инстанции также отклоняются доводы инспекции об отсутствии связи заявленных обществом расходов с предпринимательской деятельностью, в связи с осуществлением ремонта до заключения договора аренды по следующим основаниям.

Правовой регулирование отношений по аренде имущества осуществлено гл. 34 Гражданского кодекса Российской Федерации (далее - ГК РФ).

Статьей 606 ГК РФ предусмотрено, что по договору аренды арендодатель обязуется предоставить арендатору имущество за плату во временное владение и пользование или во временное пользование.

Арендодатель обязан производить за свой счет капитальный ремонт переданного в аренду имущества, если иное не предусмотрено законом, иными правовыми актами или договором аренды.

Арендатор обязан поддерживать имущество в исправном состоянии, производить за свой счет текущий ремонт и нести расходы на содержание имущества, если иное не установлено законом или договором аренды (п.п. 1 и 2 ст. 616 ГК РФ).

Согласно п. 2 ст. 623 ГК РФ в случае, когда арендатор произвел за счёт собственных средств и с согласия арендодателя улучшения арендованного имущества, неотделимые без вреда для имущества, арендатор имеет право после прекращения договора на возмещение стоимости этих улучшений, если иное не предусмотрено договором аренды.

Таким образом, статья 623 ГК РФ предусматривает право арендатора на возмещение стоимости неотделимых улучшений арендованного имущества после прекращения договора, если иное не предусмотрено договором аренды.

Как следует из материалов дела, условиями договора субаренды № 02-10 от 11.01.2009 реконструкция помещения, переоборудование и другие капитальные ремонтные работы возможны с письменного согласия Арендодателя. При этом в договоре оговорено, что затраты на указанные работы арендодателем не возмещаются.

Состав расходов, принимаемых для целей исчисления налога на прибыль, установлен главой 25 НК РФ.

Так п. 2 ст. 252 НК РФ указано, что расходы в зависимости от их характера, а также условий осуществления и направлений деятельности налогоплательщика подразделяются на расходы, связанные с производством и реализацией, и внереализационные расходы.

При этом согласно п. 1 ст. 253 НК РФ расходы, связанные с производством и реализацией, включают в себя, в том числе расходы на содержание и эксплуатацию, ремонт и техническое обслуживание основных средств и иного имущества, а также на поддержание их в исправном (актуальном) состоянии.

При этом, как указано в п. 1 ст. 260 НК РФ расходы на ремонт основных средств, в том числе расходы на проведение капитального ремонта, рассматриваются как прочие расходы и признаются для целей налогообложения в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они были осуществлены, в размере фактических затрат. Данное положения применяются также в отношении расходов арендатора амортизируемых основных средств, если договором (соглашением) между арендатором и арендодателем возмещение указанных расходов арендодателем не предусмотрено.

В случае выполнения работ по ремонту помещения, в отношении которого заключен предварительный договор аренды (и осуществления иных текущих расходов), соответствующие расходы могут быть учтены при налогообложении прибыли до заключения договора аренды.

То обстоятельство, что договор аренды не заключен, не препятствует учету расходов, поскольку в соответствии со ст. 252 НК РФ расходами признаются любые затраты, направленные на получение дохода. Заключение предварительного договора признается судом апелляционной инстанции обстоятельством, свидетельствующим о намерении общества получить доход.

Необходимость проведения ремонта в целях дальнейшего использования помещения в предпринимательской деятельности обоснованна обществом.

Так арендатором данного помещения ранее являлось общество ЗАО «Бета Линк», которое осуществляло торговлю телефонами и аксессуарами для сотовой связи. Соответственно деятельность общества по торговле женской одеждой предполагает иную специфику организации помещения магазина, наличие оформления в соответствии с требованиями правообладателя торговой марки «OGGI», соответствующую символику, что объективно требует переоборудование и ремонт помещения. При этом в целях экономии на арендных платежах ремонт осуществлен до заключения договора аренды.

Оценивая предварительный договор аренды от 03.11.2008, заключенный между обществом и ЦПО БПС, как недопустимое доказательство, в связи с его заключением «задним числом», суд первой инстанции не учел следующие положения Гражданского кодекса Российской Федерации.

Согласно пункту 1 статьи 421 ГК РФ граждане и юридические лица свободны в заключении договора. Условия договора определяются по усмотрению сторон, кроме случаев, когда содержание соответствующего условия предписано законом или иными правовыми актами (пункт 4 статьи 421 Гражданского кодекса Российской Федерации).

Стороны вправе установить, что условия заключенного ими договора применяются к их отношениям, возникшим до заключения договора (пункт 2 статьи 425 ГК РФ).

Из буквального толкования нормы п. 2 ст. 425 ГК РФ следует, что

стороны предусматривают распространение условий заключенного договора на более ранний период. Тем самым стороны легализуют свои предшествующие действия и отношения, не оформленные юридически, однако в этом случае такие отношения фактически должны существовать.

Положения п. 2 ст. 425 ГК РФ могут являться основанием для распространения действия договора на предыдущий период только при условии, что этот период содержал соответствующие отношения сторон, если же между сторонами не было никаких отношений по предмету договора, оснований для применения данной нормы не имеется.

В данном случае наличие отношений по предоставлению помещений для ремонта между ЦПО БПС и обществом до даты заключения договора субаренды № 02-10 от 11.01.2009, судом апелляционной инстанции установлено на основании переписки между ЦПО БПС и обществом, показаний работника Башпотребсоюза Каньянова В.И., уплаты обществом авансово-гарантийного платежа в адрес ЦПО БПС на основании счета от 24.12.2008 (т.2, л.д. 80,81) до заключения договора субаренды и арендодателем не оспаривается.

Соответственно, подписание полномочными представителями ЦПО БПС и заявителя предварительного договора аренды от 03.11.2008 в 2010 году фактически свидетельствует о легализации ими своих предшествующих действий и отношений, не оформленных ранее юридически.

Ссылка инспекции на фактическую аренду спорных помещений до конца 2008 года ЗАО «Бета Линк» судом апелляционной инстанции отклоняется как документально не подтвержденная.

Так, как усматривается из акта сверки взаимных расчетов по состоянию на 31.12.2008 между Башпотребсоюзом и филиалом ЗАО «Бета Линк» счета за аренду спорного помещения за ноябрь, декабрь 2008 года ЗАО «Бета Линк» не выставлялись, в акт сверки не включены, что свидетельствует о фактическом прекращении арендных отношений между Башпотребсоюзом и филиалом ЗАО «Бета Линк» в октябре 2008 г.

Указанному обстоятельству судом первой инстанции оценка не дана.

Таким образом, суд первой инстанции сделан необоснованный вывод о фактическом нахождении ЗАО «Бета Линк» в спорном помещении в период - ноябрь, декабрь 2008 года в отсутствие соответствующих доказательств в материалах дела.

Учитывая реальность произведенных обществом по договору подряда ремонтных работ, их связь с предпринимательской деятельностью, надлежащие документальное оформление, суд апелляционной инстанции приходит к выводу о выполнении обществом условий для принятия спорных затрат в состав расходов по налогу на прибыль, а также наличия права на налоговые вычеты при исчислении НДС. Соответственно, решение инспекции в оспариваемой части не соответствует действующему законодательству, нарушает права налогоплательщика, в связи с чем подлежит признанию недействительным.

При указанных обстоятельствах решение суда первой инстанции подлежит отмене, в связи с неполным выяснением обстоятельств, имеющих

значение для дела, недоказанностью имеющих значение для дела обстоятельств, которые суд посчитал установленными, а также неприменением закона, подлежащего применению, апелляционная жалоба – удовлетворению.

При подаче апелляционной жалобы обществом на основании платежного поручения от 08.09.2011 № 23 была излишне уплачена государственная пошлина в сумме 1000 рублей, которая в силу статьи 333.40 НК РФ подлежит возврату заявителю из федерального бюджета.

С учетом удовлетворения требований общества, судебные расходы по уплате на основании платежных поручений от 08.09.2011 № 23, от 18.03.2011 № 7, от 28.03.2011 № 9 государственной пошлины в общей сумме 5000 рублей за рассмотрение заявления в суде первой инстанции и апелляционной жалобы на основании ч. 1 ст. 110 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации подлежат взысканию с налогового органа.

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

#### ПОСТАНОВИЛ:

решение Арбитражного суда Республики Башкортостан от 11 августа 2011 года по делу № А07-4821/2011 отменить.

Требования общества с ограниченной ответственностью «Орион» о признании недействительным решения Инспекции Федеральной налоговой службы по Октябрьскому району г.Уфы от 30.12.2010 № 118 о привлечении налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения с учетом изменений, внесенных решением Инспекции Федеральной налоговой службы по Октябрьскому району г.Уфы от 28.02.2011 № 118/1, в части доначисления налога на прибыль в сумме 465 912 рублей, налога на добавленную стоимость в сумме 349 434 рублей и соответствующих сумм пени и штрафа по п.1 ст.122 Налогового кодекса Российской Федерации удовлетворить.

Признать недействительным решение Инспекции Федеральной налоговой службы по Октябрьскому району г.Уфы от 30.12.2010 № 118 о привлечении налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения с учетом изменений, внесенных решением Инспекции Федеральной налоговой службы по Октябрьскому району г.Уфы от 28.02.2011 № 118/1, в части доначисления налога на прибыль в сумме 465 912 рублей, налога на добавленную стоимость в сумме 349 434 рублей и соответствующих сумм пени и штрафа по п.1 ст.122 Налогового кодекса Российской Федерации

Взыскать с Инспекции Федеральной налоговой службы по Октябрьскому району г.Уфы в пользу общества с ограниченной ответственностью «Орион» (идентификационный номер налогоплательщика 0276049645) судебные расходы по уплате государственной пошлины в суде первой и апелляционной инстанций в сумме 5000 (пять тысяч) рублей.

Возвратить обществу с ограниченной ответственностью «Орион» (идентификационный номер налогоплательщика 0276049645) из федерального

бюджета излишне уплаченную на основании платежного поручения от 08.09.2011 № 23 государственную пошлину за рассмотрение апелляционной жалобы в сумме 1000 (одна тысяча) рублей.

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

Председательствующий судья

Е.В. Бояршинова

Судьи:

А.А. Арямов

В.Ю. Костин