



АРБИТРАЖНЫЙ СУД г. МОСКВЫ
ИМЕНЕМ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ
РЕШЕНИЕ

г. Москва

Дело № А40- 12347/ 07-116- 58

03.07.2007г.

Резолютивная часть решения объявлена 19.06.2007г.

решение в полном объеме изготовлено 03.07.2007г.

Арбитражный суд в составе:

Председательствующего: Терехиной А.П.

Членов суда: единолично

Протокол вела судья Терехина А.П.

с участием от истца/заявитель: Самылова М.Г. дов б/н от 01.03.07г., паспорт 45 07 236069, Матюнин А.А. дов б/н от 01.03.07г., паспорт 45 00 265900.

ответчика/заинтересованное лицо:- УФНС по г. Москве - Корчагина Н.В. дов № 346 от 20.06.07г., удостоверение УР № 183652, Хомутова Е.Н. дов № 170 от 16.04.07г., удостоверение УР № 000228, ИФНС РФ № 2 по г. Москве - Хрулев А.С. дов б/н от 21.11.06г., удостоверение УО № 003587.

по иску /заявлению ГУП « Управление по реконструкции и развитию уникальных объектов» к УФНС по г. Москве, ИФНС РФ № 2 по г. Москве о признании незаконным решения УФНС по г. Москве № 17-34/16 от 27.12.2006г. в части выводов по 3, 6,7,8,9- по налогу на прибыль, доначисление в связи с этими выводами сумм налога на прибыль, пени, п.1,2,3 на сумму доначисления в размере 121.265,42 руб.и соответствующих сумм пени, п.4, 7,8, 9 (кроме выводов за ноябрь 2003г.) ,11,12, 13- по НДС, доначисление в связи с этими выводами НДС, пени и сумм штрафа, выводы по налогу на имущество, налогу на пользователей автодорог, доначисление в связи с этими выводами налога на имущество, пени, налога на пользователей автодорог, пени, о признании недействительными требований ИФНС РФ № 2 по г. Москве от 10.01.2007г. №№ 0363,0365,0366,0367 в соответствующей оспариваемому решению части, требование № 0364 от 10.01.07г. в части соответствующей оспариваемому решению, кроме того в части взыскания пени по земельному налогу

УСТАНОВИЛ:

С учетом уточнения иск /заявление заявлен о признании незаконным решения УФНС по г. Москве № 17-34/16 от 27.12.2006г. в части выводов по 3, 6,7,8,9- по налогу на прибыль, доначисление в связи с этими выводами сумм налога на прибыль, пени, п.1,2,3 на сумму доначисления в размере 121.265,42 руб.и соответствующих сумм пени, п.4, 7,8, 9 (кроме выводов за ноябрь 2003г.) ,11,12, 13- по НДС, доначисление в связи с этими выводами НДС, пени и сумм штрафа, выводы по налогу на имущество, налогу на пользователей автодорог, доначисление в связи с этими выводами налога на имущество, пени, налога на пользователей автодорог, пени, о признании недействительными требований ИФНС РФ № 2 по г. Москве от 10.01.2007г. №№ 0363,0365,0366,0367 в соответствующей оспариваемому решению части, требование № 0364 от 10.01.07г. в части соответствующей оспариваемому решению, кроме того в части взыскания пени по земельному налогу.

Иск мотивирован необоснованными выводами проверяющих по указанным оспариваемым пунктам решения, несоответствующими требованиям налогового законодательства. Требования ИФНС РФ № 2 по г. Москве в соответствующей части оспариваемого решения также подлежат признанию недействительными.

Ответчики иск не признали, по основаниям отзыва и решения. (л.д.1 т.13 л.д. 93 т.1)

Исследовав материалы дела, выслушав доводы сторон, суд установил, что требования подлежат удовлетворению в части.

Установлено, что по результатам повторной выездной налоговой проверки УФНС по г. Москве, на основании акта повторной выездной налоговой проверки № 17-18/19 от 12.07.2006г. (л.д. 1-22 т.2) принято решение № 17-34/16 от 27.12.2006г. (л.д. 93 т.1), которым налогоплательщик привлечен к налоговой ответственности по п.1 ст. 122 НК РФ по НДС, по п.1 ст. 126 НК РФ, произведено доначисление налога на прибыль, пени, НДС, пени по нему, налог на имущество и по нему, налог на рекламу, пени по нему, налог с продаж и пени по нему, налог на пользователей автодорог и пени по нему.

Налогоплательщик оспаривает решение частично: по выводам по налогу на прибыль по пунктам 3,6,7,8,9, доначисление налога на прибыль, пени в соответствующей части, по НДС по выводам в пунктах 1,2,3 (в части доначисления налога в сумме 121.265,42 руб. и соответствующих сумм пени), 4,7,8,9 (кроме выводов по ноябрю 2003г.), 11,12,13 и доначисление НДС и сумм пени и сумм штрафа в связи с этими пунктами, по налогу на имущество, по налогу на пользователей автодорог и доначисление налога на имущество и пени, доначисление налога на пользователей автодорог и пени. Привлечение к ответственности по п.1 ст.122 НК РФ по НДС в части соответствующей оспариваемому решению по НДС. В остальной части решение не оспаривается.

По налогу на прибыль

П.3 решения (л.д. 95 т.1) налоговый орган указал, что заявитель оплачивал расходы по предоставлению коммунальных и эксплуатационных услуг за помещение, расположенное по адресу 123308, Москва, ул. Д. Бедного, д.2 корп.5 и принимало эти расходы при исчислении налога на прибыль. В ходе проверки, проверяющим не были представлены правоустанавливающие документы на владение или договор аренды помещения. Поскольку указанное помещение не находится ни в собственности ни в праве аренды у заявителя, то указанные расходы не могли быть отнесены в расходы, уменьшающие налоговую базу по налогу прибыль, как документально не подтвержденные.

Из материалов дела следует, что в рамках Договора на предоставление коммунальных и эксплуатационных услуг № 73/01 от 28.12.2001г., заключенного с Товариществом собственников помещений жилых домов микрорайона МЖК «Атом», Заявитель перечислял в адрес указанной организации платежи за оказываемые коммунальные и эксплуатационные услуги в связи с использованием помещения, расположенного по адресу: 123308 ул. Демьяна Бедного, дом 2, корпус 5, 1-й этаж. (л.д. 112-124 т.2)

Данное нежилое помещение использовалось Заявителем с целью размещения в нем сотрудников одного из своих структурных подразделений - Дирекции № 6 по строительству коммерческих объектов - при осуществлении ими технического надзора за строительными объектами Северо-Западного административного округа г. Москвы: проспект Маршала Жукова, Карамышевская набережная, Хорошевская горка, Хорошево-Мневники и ул. Демьяна Бедного, что подтверждается представленными в материалы дела документами.

Вся первичная документация по этому договору была представлена налогоплательщиком налоговому органу на стадии рассмотрения возражений к акту проверки. С Возражениями от 27.07.2006г. Заявителем были представлены ответчику:

- Договор № С-42/98 от 01.01.1999г., заключенный между ТСПЖДМ МЖК «Атом» и ГУП «Управление по реконструкции и развитию уникальных объектов», с Приложением № 2;
- технический паспорт на жилое помещение, находящееся по адресу: ул. Демьяна Бедного, д. 2, корп. 5;
- приказ ГУП «Управление по реконструкции и развитию уникальных объектов» № 4/1-к от 05.01.1999г. «О размещении сотрудников Дирекции № 6 в нежилом помещении ТСПЖДМ МЖК «Атом»;
- приказ ГУП «Управление по реконструкции и развитию уникальных объектов» № 4к от 05.01.1999г. «О штатном расписании Управления», с Приложением;
- расшифровка стр. 010 ф. 2 «Отчет о прибылях и убытках» по ГУП «Управление по реконструкции и развитию уникальных объектов» по услугам тех.надзора и ген.подряда по строительству и реконструкции объектов за 2002 год.

Указанные документы имеются и в материалах дела (л.д. 125-140 т.2), судом исследованы.

После рассмотрения разногласий на акт проверки, налоговый орган приводит дополнительный довод по этому эпизоду: «В договоре от 01.01.1999 № С-42/98 не указан срок его действия. В соответствии с п. 2 ст. 610 ГК РФ, если срок аренды в договоре не определен, договор аренды считается заключенным на неопределенный срок.

В соответствии с п. 2 ст. 651 ГК РФ *договор аренды здания или сооружения, заключенный на срок не менее года, подлежит государственной регистрации и считается заключенным с момента такой регистрации.* Вместе с тем, представленный ГУП «Управление по реконструкции и развитию уникальных объектов» *договор не содержит отметку о государственной регистрации, в связи с чем договор следует считать незаключенным.* В связи с изложенным, оснований для признания указанных расходов документально подтвержденными не имеется» (стр. 25 Решения № 17-34/16 от 27.12.2006г. л.д. 117 т.1).

Суд отклоняет доводы инспекции по этому эпизоду по следующим основаниям.

Довод о непредставлении первичных документов, отраженных в решении инспекции опровергается документами, представленными с возражениями на акт проверки. Довод инспекции о том, что договор не содержит отметку о государственной регистрации, в связи с чем договор считается незаключенным, не имеет правового значения для отнесения расходов в состав затрат для налогообложения по налогу на прибыль. Для налогообложения имеет значение сам факт совершения хозяйственной операции, который подтверждается первичными документами в подтверждение расходов и его хозяйственное значение. Налоговый орган не оспаривает факт оказания коммунальных и эксплуатационных услуг и их оплату (т.е. расходы).

Кроме того, суд принимает во внимание доводы заявителя, как правомерные.

В силу п.2 ст. 610 ГК РФ «Если срок аренды в договоре не определен, договор аренды считается заключенным на неопределенный срок.

В этом случае каждая из сторон вправе в любое время отказаться от договора, предупредив об этом другую сторону за один месяц, а при аренде недвижимого имущества за три месяца. Законом или договором может быть установлен иной срок для предупреждения о прекращении договора аренды, заключенного на неопределенный срок».

Действительно, согласно пункту 2 статьи 651 ГК РФ договор аренды здания или сооружения, заключенный на срок не менее года, подлежит государственной регистрации и считается заключенным с момента такой регистрации.

Однако договор аренды здания или сооружения, заключенный на неопределенный срок, не является договором аренды здания или сооружения, заключенным на срок не менее одного года.

На основании пункта 2 статьи 610 ГК РФ и пункта 3 статьи 450 ГК РФ договор аренды здания или сооружения, заключенный на неопределенный срок, по требованию любой из сторон может быть расторгнут в срок, не превышающий трёх месяцев.

Поскольку при договоре аренды, заключенном на неопределенный срок, права арендатора обременяются ограничением лишь в пределах трёхмесячного срока, то есть на значительно более короткий срок, нежели «на срок не менее года», то регистрация подобного договора не требуется, указанная позиция отражена в п.11 Информационного письма ВАС РФ от 16.02.2001г. № 59 « Обзор практики разрешения споров, связанных с применением Федерального закона «О государственной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним».

Указанная позиция также отражена в постановлении Федерального арбитражного суда Московского округа от 03.07.2000г. № КА-А41/2724-00; постановлении Федерального арбитражного суда Московского округа от 03.07.2000г. № КА-А41/2725-00; постановлении Федерального арбитражного суда Московского округа от 04.10.2000г. № КА-А40/4438-00; постановлении Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 25.09.2003г. № А56-2091/03; постановлении Федерального арбитражного суда Поволжского округа от 24.04.2001г. № А55-11924/00-40.

С учетом изложенного, суд считает выводы инспекции по данному эпизоду неправомерными, решение инспекции в этой части подлежащим признанию недействительным.

В Пункте 6 и 7 решения (л.д. 96-97 т.1) налоговый орган указывает на занижение налоговой базы по налогу на прибыль организаций за 2002 год в суммах 979'745-61 рубль и 717'122-34 рубля.

- 979'745-61 рублей - является суммой начисленных в 2001 году расходов на оплату труда работников, приходящихся на незавершенное производство, в связи с чем, не отнесённых на себестоимость продукции (работ, услуг) при исчислении налогооблагаемой прибыли за 2001 год.

- 717'122-34 рубля – является суммой начисленных в 2001 году налогов (сборов), исчисленных с расходов оплату труда работников, также приходящихся на незавершенное производство, в связи с чем, также не отнесённых на себестоимость продукции (работ, услуг) при исчислении налогооблагаемой прибыли за 2001 год.

Как указал представитель ответчика в судебном заседании сам факт начисления и выплаты (уплаты) Заявителем в 2001 году указанных выше сумм заработной платы и налогов (сборов) ответчиком не отрицается.

Заявитель в судебном заседании пояснил, что ещё в письме от 07.11.2005г. № 2-1620/5-1 пояснял: «В налоговую декларацию по налогу на прибыль за 2002г. в состав прямых расходов в соответствии с комментариями ст. 272 главы 25 НК РФ включено сальдо незавершенного производства в части заработной платы в сумме 979.745 руб. 61 коп. по коду строки 020, налогов и сборов в сумме 717.122 руб. 34 коп. по коду строки 100. При этом при расчёте налога на имущество за I квартал, I пол., 9 мес и за 2001г., а также за I кварт., I пол., 9 мес. и за 2002г. сальдо незавершенного строительства учитывалось в налогооблагаемой базе при расчёте налога на имущество. Следовательно, сальдо на 01.01.2002г. незавершенного производства в сумме регистра прямых расходов Декларации по налогу на прибыль за 2002 г. учтено правомерно».

Указанное пояснение было дано Ответчику за 8 месяцев до составления Акта повторной выездной налоговой проверки № 17-18/19 от 12.07.2006г. и более чем за год до момента принятия оспариваемого Решения.

Аналогичные комментарии были воспроизведены Заявителем и в Возражениях от 27.07.2006г.»

Суд отклоняет выводы налогового органа по этим эпизодам по следующим основаниям.

Пунктом 12 действовавшего в 2001 году Положения о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг), включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), и о порядке формирования финансовых результатов, учитываемых при налогообложении прибыли, утверждённого постановлением Правительства РФ от 05.08.1992г. № 552, было предусмотрено:

«Затраты на производство продукции (работ, услуг) включаются в себестоимость продукции (работ, услуг) того отчетного периода, к которому они относятся, независимо от времени оплаты - предварительной или последующей (арендная плата, плата за абонентское обслуживание, плата за подписку на периодические издания нормативно-технического характера и т.п.)».

Заявитель в 2001 году не относил на себестоимость продукции (работ, услуг) расходы на оплату труда работников в сумме 979'745-61 рублей и налоги (сборы) на сумму 717'122-34 рубля, исчисленную с расходов оплату труда работников, поскольку эти расходы не относились к работам (услугам), выполненным (оказанным) в 2001 году.

В противном случае Заявителем была бы неправомерно завышена на 1'696'867-95 рублей себестоимость продукции (работ, услуг), что как раз и обуславливало бы наличие налогового правонарушения.

Абзацем 1 пункта 1 статьи 272 НК РФ предусмотрено, что расходы, принимаемые для целей налогообложения с учетом положений настоящей главы, признаются таковыми в том отчетном (налоговом) периоде, к которому они относятся, независимо от времени фактической выплаты денежных средств и (или) иной формы их оплаты и определяются с учетом положений статей 318 - 320 настоящего Кодекса.

Однако, налоговый орган не учел положения статей 318 и 319 НК РФ, ссылка на которые содержалась в абзаце 1 пункта 1 статьи 272 НК РФ, с учётом которых суммы расходов на оплату труда персонала и на уплату единого социального налога, распределяемых на остатки незавершенного производства, подлежали признанию в качестве расходов в иные сроки, нежели это установлено пунктом 4 статьи 272 и подпунктом 1 пункта 7 статьи 272 НК РФ.

В соответствии с пунктом 1 статьи 318 НК РФ для целей главы 25 НК РФ расходы на производство и реализацию, осуществленные в течение отчетного (налогового) периода, подразделялись на прямые и косвенные.

К прямым расходам относились, в частности, **расходы на оплату труда** персонала, участвующего в процессе производства товаров, выполнения работ, оказания услуг, а также **суммы единого социального налога**, начисленные на указанные суммы расходов на оплату труда.

Абзац 2 пункта 2 статьи 318 НК РФ устанавливал: «Сумма прямых расходов, осуществленных в отчетном (налоговом) периоде, также относится к расходам текущего отчетного (налогового) периода, за исключением сумм прямых расходов, распределяемых на остатки незавершенного производства, готовой продукции на складе и отгруженной, но не реализованной в отчетном (налоговом) периоде продукции».

Пунктом 1 статьи 319 НК РФ, содержащим определение понятия «незавершенное производство», были предусмотрены следующие положения

«Для налогоплательщиков, производство которых связано с выполнением работ (оказанием услуг), сумма прямых расходов распределяется на остатки НЗП

пропорционально доле незавершенных (или завершенных, но не принятых на конец текущего месяца) заказов на выполнение работ (оказание услуг) в общем объеме выполняемых в течение месяца заказов на выполнение работ (оказание услуг)....

Сумма остатков незавершенного производства на конец текущего месяца включается в состав материальных расходов следующего месяца. При окончании налогового периода сумма остатков незавершенного производства на конец налогового периода включается в состав материальных расходов следующего налогового периода в порядке и на условиях, предусмотренных настоящей статьёй».

Руководствуясь описанными выше правилами, Заявитель в 2002 году включил в состав расходов затраты на оплату труда работников в сумме 979'745-61 рублей и налоги (сборы) на сумму 717'122-34 рубля, исчисленную с расходов на оплату труда работников, поскольку эти расходы относились к работам (услугам), выполненным (оказанным) в 2002 году. Таким образом, суд не усматривает в действиях налогоплательщика нарушений налогового законодательства. Выводы инспекции по этому эпизоду подлежат признанию недействительными.

Пункт 8 решения

налоговый орган указал на неправомерное принятие в расходы за 2002г. по налогу на прибыль суммы амортизации в размере 453.781 руб. Налоговый орган исходил из того, что не были представлены данные по распределению амортизируемого имущества по амортизационным группам, в связи с чем определить сумму амортизации, подлежащую включению в расходы не представляется возможным. (л.д. 97 т.1)

Суд отклоняет данный вывод налогового органа по следующим основаниям.

Судом установлено, что еще в рамках проведения выездной налоговой проверки налогоплательщик пояснял налоговому органу, что в налоговой декларации по налогу на прибыль за 2002г. (в приложении к Листу 02 « Отдельные виды прямых материальных расходов, расходов на оплату труда и прочих расходов за 2002г.) показатель амортизации отражен одной суммой – 453.781 руб. по строке 230 –итого. Данное обстоятельство налоговый орган не отрицал.

Эта сумма соответствует данным оборотного баланса в части амортизации производственных основных средств на 31.12.2002г. (л.д. 62-63 т.2)

Представитель Заявителя указал, что для целей исчисления налога на прибыль организаций продолжал применять нормы амортизационных отчислений, утверждённые постановлением Совета Министром СССР от 22.10.1990г. № 1072 «О единых нормах амортизационных отчислений на полное восстановление основных фондов народного хозяйства СССР».

В соответствии со статьёй 253 НК РФ к расходам, связанным с производством и реализацией, относятся суммы начисленной амортизации.

Из положений статей 256 – 258 НК РФ следует, что по амортизируемому имуществу сумма амортизации, подлежащая включению в расходы, уменьшающие доходы, зависит, как минимум, от двух исходных факторов:

- 1) стоимость амортизируемого имущества;
- 2) срок полезного использования амортизируемого имущества.

Помимо этих двух исходных факторов, требуются ещё и другие, например, дата ввода в эксплуатацию основного средства, признаваемого амортизируемым имуществом и прочее.

Из статей 256 – 258 НК РФ также следует, что по амортизируемому имуществу сумма амортизации, подлежащая включению в расходы, уменьшающие доходы, абсолютно не зависит ни от того, по каким конкретно амортизационным группам распределено амортизируемое имущество, ни от того, распределено ли оно вообще по амортизационным группам.

Более того, по смыслу пункта 1 статьи 258 НК РФ вопрос об отнесении амортизируемого имущества в ту или иную амортизационную группу напрямую зависит от срока полезного использования амортизируемого имущества, то есть от одного из тех факторов, от которого зависит и сумма амортизации, подлежащая включению в расходы, уменьшающие доходы.

С Возражениями от 27.07.2006г. Заявителем были представлены в налоговый орган следующие документы за 2002 год: (л.д. 38, 40 т.2)

- журнал счета 01. Основные средства за период с 01.01.2002г. по 31.12.2003г.;
- оборотный баланс за период с 01.01.2002г. по 31.12.2002г.;
- журнал счета 02. Амортизация основных средств за период с 01.01.2002г. по 31.12.2002г.

Основываясь на данных из представленных документов, ответчик имел возможность определить сумму амортизации, подлежащую включению в расходы, уменьшающие доходы.

Тот факт, Заявитель в 2002 году при исчислении амортизации продолжал применять нормы амортизационных отчислений, утверждённые постановлением Совета Министров СССР от 22.10.1990г. № 1072 «О единых нормах амортизационных отчислений на полное восстановление основных фондов народного хозяйства СССР», приводило лишь к тому, что Заявитель **включал в расходы, уменьшающие доходы, значительно меньшие суммы, нежели имел право** в соответствии с правилами статей 253, 256 – 258 НК РФ.

К примеру, в соответствии с пунктом 3 статьи 258 НК РФ и Классификацией основных средств, включаемых в амортизационные группы, утвержденной постановлением Правительства РФ от 01.01.2002г. № 1 «О Классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы», Техника электронно-вычислительная (включая персональные компьютеры и печатающие устройства к ним, серверы различной производительности и пр.) отнесена ко второй группе – к имуществу со сроком полезного использования свыше 2 лет до 3 лет включительно.

В соответствии с постановлением Совета Министров СССР от 22.10.1990г. № 1072 нормы амортизационных отчислений для объектов, включенных в группу «Вычислительная техника», были установлены в пределах от 7,1 % до 12,5 % в год, в том числе:

Аналоговые и клавишные электронные вычислительные машины	10,0 %
Микро-ЭВМ и процессоры унифицированных	10,0 %
ЭВМ (ДВК) персональных компьютеров ВК 0010 «Агат»	10,0 %
Системы программного управления для всех видов технологического оборудования и гибких автоматизированных систем, персональные компьютеры	10,0 %

Из приведенного видно, что, к примеру, в соответствии с постановлением Совета Министров СССР от 22.10.1990г. № 1072 для персональных компьютеров срок полезного использования составлял 10 лет, а по правилам НК РФ – всего-навсего от 2 до 3 лет.

Как следствие этого, если бы Заявитель рассчитывал для целей исчисления налога на прибыль организаций суммы амортизации со стоимости персональных компьютеров по правилам НК РФ, то он включил бы в расходы суммы, которые были бы в 3 – 5 раз больше, нежели заявленные суммы амортизации.

Аналогичным образом обстоит дело и со всем остальным амортизируемым имуществом, поскольку нормами статьи 258 НК РФ и Классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы, утвержденной постановлением Правительства РФ от 01.01.2002г. № 1 «О Классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы», сроки полезного использования всех видов амортизируемого имущества были сокращены в несколько раз.

Ответчик не представил доказательств, свидетельствующих о том, что сумма начисленной амортизации в размере 453'781 рублей является завышенной. Позиция налогоплательщика свидетельствует о том, что применение им норм амортизационных отчислений, утвержденных постановлением Совета Министров СССР от 22.10.90г. № 1072, привело не к занижению налоговой базы по налогу на прибыль, а наоборот к завышению налоговой базы и как следствие большей суммы налога, исчисленной и уплаченной в бюджет, что исключает возможность доначисления налога к уплате и пени.

С учетом изложенного, выводы инспекции, судом отклоняются.

По пункту 9 решения

Налоговый орган указывает на установление в ходе проверки неучтенной в составе доходов выручки от реализации на сумму 42.523.603,98 руб. Налоговый орган исходит из того, что по состоянию на 31.12.2001г. у Заявителя числилась дебиторская задолженность за реализованные, но не оплаченные товары (работы, услуги) в указанном размере, которую заявитель не учел в составе доходов от реализации. Указанную дебиторскую задолженность Ответчик выявил в бухгалтерском учете на счете 08 «вложения во внеоборотные активы»

Суд отклоняет данные выводы инспекции, как необоснованные и противоречащие положениям налогового законодательства.

До 01.01.2002 года Заявитель при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль предприятий и организаций определял выручку от реализации по дате оплаты товаров (работ, услуг). С 01.01.2002 года, в связи с введением в действие главы 25 НК РФ, Заявитель стал определять доходы методом начислений.

Пунктом 1 статьи 10 Федерального закона от 06.08.2001г. № 110-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие акты законодательства Российской Федерации о налогах и сборах, а также о признании утратившими силу отдельных актов (положений актов) законодательства Российской Федерации о налогах и сборах» было установлено, что по состоянию на 1 января 2002 года налогоплательщик, переходящий на определение доходов и расходов по методу начисления, обязан:

«1) провести инвентаризацию дебиторской задолженности по состоянию на 31 декабря 2001 года включительно, в процессе инвентаризации выделить дебиторскую задолженность за реализованные, но не оплаченные товары (работы, услуги), имущественные права, а также отразить в составе доходов от реализации выручку от реализации, определенную в соответствии со статьей 249 Налогового кодекса Российской Федерации, которая ранее не учитывалась при формировании налоговой базы по налогу на прибыль; ...».

В бухгалтерском учёте Заявителя на счёте 08 «Вложения во внеоборотные активы» не только не числились, но, даже в принципе, и не могли числиться никакие суммы дебиторской задолженности.

В соответствии с Инструкцией по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденной приказом Минфина РФ от 31.10.2000г. № 94н, счет 08 «Вложения во внеоборотные активы» предназначен для обобщения информации о затратах организации в объекты, которые впоследствии будут приняты к бухгалтерскому учету в качестве основных средств, земельных участков и объектов природопользования, нематериальных активов, а также о затратах организации по формированию основного стада продуктивного и рабочего скота (кроме птицы, пушных зверей, кроликов, семей пчел, служебных собак, подопытных животных, которые учитываются в составе средств в обороте).

К счету 08 «Вложения во внеоборотные активы» могут быть открыты субсчета:
08-1 «Приобретение земельных участков»;

08-2 «Приобретение объектов природопользования»;
08-3 «Строительство объектов основных средств»;
08-4 «Приобретение отдельных объектов основных средств»;
08-5 «Приобретение нематериальных активов»;
08-6 «Перевод молодняка животных в основное стадо»;
08-7 «Приобретение взрослых животных»;
08-8 «Выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ» и др.

В Инструкции содержится также прямое указание: **«Сальдо по счету 08 «Вложения во внеоборотные активы» отражает величину вложений организации в незавершенное строительство, незаконченные операции приобретения основных средств, нематериальных и других внеоборотных активов, а также формирования основного стада».**

Если бы у Заявителя и имелись какие-либо суммы дебиторской задолженности за реализованные, но не оплаченные товары (работы, услуги), то они учитывались бы в бухгалтерском учёте на счёте 62 «Расчёты с покупателями и заказчиками», поскольку именно **счёт 62 предназначен для обобщения информации о расчетах с покупателями и заказчиками.**

Ответчик не представил суду доказательств, что по состоянию на 31 декабря 2001г. (либо 01 января 2002г.) у Заявителя были реализованные, но не оплаченные товары (работы, услуги), имущественные права.

В решении налоговый орган указал на следующие обстоятельства:

«Проверяющими были вручены требования от 06.07.2005, 29.07.2005, 06.10.2005, 02.11.2005, 16.12.2005, в которых **истребовались документы, подтверждающие возникновение дебетового сальдо по счёту 08** на 01.01.2002. ГУП «Управление по реконструкции и развитию уникальных объектов» в письме от 31.08.2005 № 3887 указало, что «переснять на ксероксе все акты, счета-фактуры и письма не представляется технически возможным». Письмом управления ФНС России по г. Москве от 13.09.2005 № 17-15/64727 в адрес ГУП «Управление по реконструкции и развитию уникальных объектов» (вх. № 2-1300/5 от 13.09.2005) **были даны разъяснения: какие именно документы необходимо представлять.** Но в ходе проверки полный объём документов представлен не был».

Как следует из материалов дела, в письме Управления ФНС России по г. Москве от 13.09.2005 № 17-15/64727 отражено следующее: «... **На счёте 08 ГУП «Управление по реконструкции и развитию уникальных объектов» по дебету числится задолженность по оказанным услугам, выполненным работам, но не оплаченным покупателями и заказчиками. Следовательно, необходимо представлять договоры, дополнительные соглашения, акты, счета фактуры, письма, платежные документы, письма по взаиморасчётам и взаимозачётём, данные аналитического учёта по сч. 08, сч. 76, сч. 96 за весь период возникновения сальдо на 01.01.2002 по оказанным ГУП «Управление по реконструкции и развитию уникальных объектов» ... услугам, выполненным работам, но не оплаченным покупателями и заказчиками...».**

Заявитель указывает, что данное требование было невыполнимо по следующим основаниям.

- ♦ **во-первых**, по состоянию на 31.12.2001г. (либо на 01.01.2002г.) у Заявителя отсутствовали выполненные им работы и оказанные услуги, которые не были оплачены покупателями и заказчиками;
- ♦ **во-вторых**, даже если бы у Заявителя на 01.01.2002г. и была неоплаченная реализация, то документами, оформлявшимися при совершении тех хозяйственных операций, которые **предопределили наличие сальдо по счёту**