



**АРБИТРАЖНЫЙ СУД г. МОСКВЫ**  
**ИМЕНЕМ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**  
**РЕШЕНИЕ**

г. Москва

Дело № А40- 12347/ 07-116- 58

26.05.2008г.

Резолютивная часть решения объявлена 15.05.2008г.

решение в полном объеме изготовлено 26.05.2008г.

**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 11.02.08г., паспорт 45 07 236069, Матюнин А.А. дов б/н от 11.02.08г., паспорт 45 00 265900.

**ответчика/заинтересованное лицо:-** УФНС по г. Москве - Хомутова Е.Н. дов № б/н от 15.10.07г., удостоверение УР № 402247, Французов А.В. дов б/н от 15.10.07г., удостоверение УР № 397425, ИФНС РФ № 2 по г. Москве - Урядников О.Н. дов 05-12/18297 от 13.07.07г., удостоверение УР № 403462

**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:**

ГУП « Управление по реконструкции и развитию уникальных объектов » обратилось в суд с заявлением 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.

Решением суда от 03.07.2007г., оставленным без изменения постановлением Девятого арбитражного апелляционного суда от 22.10.2007г. признано незаконным решение УФНС России по г. Москве от 27.12.2006г. № 17-34/16 в части выводов по налогу на прибыль по пунктам 3, 6, 7, 8, 9 доначисление в связи с этими выводами налога на прибыль, пени по нему, по НДС по пунктам 1,2, по п.3 в части на сумму доначисления 121.265.42 руб. ( из суммы доначисления 137.164,54 руб.) и соответствующую сумму доначисленных пени, пункты 4,7,8, пункт 9 ( кроме выводов по ноябрю 2003г.), п.13 и доначисление в связи с этими выводами сумм налога, пени, штрафа ; по налогу на имущество, доначисление налога и сумм пени по нему, по налогу на пользователей автодорог, доначисление налога и пени по нему. В части выводов по пунктам 11,12 ( НДС) в удовлетворении требований отказано. Признаны недействительными требования ИФНС России № 2 по г. Москве № 0362, 0363, 0365, 0366,0367 от 10.01.2007г. в части соответствующей признанию недействительным решения № 17-34/16 от 27.12.2006г., требование № 0364 от 10.01.07г. в части соответствующей признанию недействительным решения № 17-34/16 от 27.12.2006г. УФНС по г. Москве, а также в части взыскания пени по земельному налогу в сумме 15.095,39 руб. В остальной части требований отказано.

Постановлением ФАС МО от 13.02.2008г. решение суда от 03.07.07г., постановление 9ААС от 22.10.07г. отменены в части признания недействительным и п.7,13 и п.9 и связанные с п.9 доначислений НДС, налога на пользователей автодорог, налоговых санкций и пени решения УФНС России по г. Москве от 27.12.2006г. № 17-34/16 и требований т ИФНС России № 2 по г. Москве №№ 0362,0363,0365,0366,0367 от 10.01.07г. в соответствующей части, а также в части взыскания госпошлины, дело в указанной части передано на новое рассмотрение в суд первой инстанции. В остальной части решение и постановление оставлено без изменения.

Дело рассматривается с учетом постановления ФАС МО от 13.02.2008г.

В судебном заседании Заявитель уточнил требования и просит признать недействительным решение налогового органа с учетом постановления ФАС МО в части пунктов 7 и 9 раздела налог на прибыль, доначислений налога и пени, по пункту 8 раздела НДС, доначислений налога и пени за исключением суммы недоимки в размере 5.448,45 руб. и пеней на эту сумму, по пункту 13 раздела НДС, доначислений налога и пени, по налогу на пользователей автодорог, доначислений налога и пени по нему, признать недействительными требования об уплате налога № 0362, 0363,0365,0366,0367 от 10.01.07г. в части соответствующей признанию недействительным решения налогового органа. Уточнение требований принято судом в порядке ст. 49 АПК РФ.

Заявление мотивировано 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.

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.

**По налогу на прибыль**

**По пункту 7 решения**

В постановлении суда кассационной инстанции по данному эпизоду указано следующее: «*выводы судов противоречат друг другу, поскольку по пункту 9 оспариваемого решения суд признал отсутствие у заявителя незавершенного строительства, а по пунктам 6 и 7 оспариваемого решения суд признал наличие незавершенного строительства ..., суду надлежит проверить довод налогового органа о том, что по состоянию на 31.12.2001г. у заявителя имелось незавершенное строительство, исследовать доказательства и сделать надлежащую правовую оценку.*

При этом выводы судов в решении и постановлении апелляционной инстанции по пункту 6 оспариваемого решения оставлены постановлением суда кассационной инстанции без изменения.

Суд, повторно рассмотрев представленные доказательства, объяснения сторон, приходит к следующему.

В 7 решения (л.д. 96-97 т.1) налоговый орган указывает на занижение налоговой базы по налогу на прибыль организаций за 2002 год в сумме 717'122-34 рубля.

- 717'122-34 рубля – является суммой начисленных в 2001 году налогов (сборов), исчисленных с расходов на оплату труда работников, также приходящихся на незавершенное производство, в связи с чем, 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.

Понятия «незавершенное производство» и «незавершенное строительство» не являются тождественными.

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 сумму 717'122-34 рубля, исчисленную с расходов оплаты 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, ссылая 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 статьей».

Руководствуясь описанными выше правилами, Заявитель в 2002 году включил в состав расходов затраты 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.

Действительно, у Заявителя по состоянию на 32.12.2001г. было 13 строящихся объектов общая стоимость которых составляла 124'549'885-04 рублей.

Данные 13 объектов перечислены в решении Арбитражного суда г. Москвы от 03.07.2007г. по делу № А40-12347/07-116-58 (стр. 21):

- 1) Госпитальный вал 5, вл. 1;
- 2) ул. 1905 года, вл. 15;
- 3) ул. Делегатская;
- 4) Установка очистных сооружений;
- 5) РУ «Пресненский» реконструкция инженерных коммуникаций;
- 6) Ковров, 8;
- 7) М. Жукова, 39-5 (РТП-6);
- 8) Шелепихинское шоссе, 13а;
- 9) 2-я Звенигородская ул. – дождевая канализация;
- 10) В. Красносельская, 16 (2 очередь);
- 11) Московский культурный фольклорный центр п/р Л.Рюминой (ул. Барклай, вл. 9/2);

- 12) РУ «Таганское» городские сети;  
13) пос. Коммунарка, Московская область.

В материалах дела имеются документы, подтверждающие начало строек по всем 13-ти объектам до 31.12.2001г.:

по объекту **Госпитальный вал 5, вл. 1** в материалах дела находятся:

- Постановление Правительства г. Москвы № 698-ПП от 31.07.2001г. «О строительстве муниципальных жилых домов в Центральном административном округе в 2001-2002гг.» (том 4, лист дела 19);
- Договор на выполнение функций заказчика № 2-ДЗ от 20.02.2001г., заключенный между Заявителем и Департаментом внебюджетной политики строительства г. Москвы, с Приложением № 1 (том 7, листы дела 103 - 114);
- титул изыскательских и проектных работ (том 6, лист дела 58);

по объекту **ул. 1905 года, вл. 15** в материалах дела находятся:

- Постановление Правительства г. Москвы № 481 от 23.06.1998г. «О реконструкции пятиэтажного и ветхого жилищного фонда на территории Центрального административного округа» с Приложениями № 1 и 2 (том 4, листы дела 20-23);
- Инвестиционный контракт № 6, 7-1342/рн-1.2. от 07.12.1998г., заключенный между Заявителем и Правительством Москвы с Дополнительными соглашениями № 6,7-1342/рн-1.2-2277 от 24.10.2003г., № 6,7-1342/рн-1.2-1733 от 10.05.2001г. (том 5, листы дела 1-34);
- титул переходящей стройки (том 6, листы дела 65-66);

по объекту **ул. Делегатская** в материалах дела находятся:

- Договор № 19-УЭФ от 21.02.2000г., заключенный между Заявителем и Департаментом муниципального жилья и жилищной политики г. Москвы с Приложением № 1 (том 5, листы дела 50-59);
- титул вновь начинаемой стройки (том 6, листы дела 70-71);

по объекту **Установка очистных сооружений** в материалах дела находятся:

- Договор на выполнение функций заказчика № 5/01/ от 01.10.2001г., заключенный между Заявителем и ЗАО «Колорос» с Дополнительным соглашением № 1 от 05.11.2002г. (том 4, листы дела 95-98);

по объекту **РУ «Пресненский» реконструкция инженерных коммуникаций** в материалах дела находятся:

- Договор на строительство № 1-42/2001 от 09.04.2001г., заключенный между Заявителем и Управлением экономической, научно-технической и промышленной политики в строительной отрасли (том 4, листы дела 99-115);
- титул переходящей стройки (том 6, листы дела 101-102);

по объекту **Ковров, 8** в материалах дела находятся:

- Постановление Правительства г. Москвы № 761 от 17.08.1999г. «О строительстве муниципальных жилых домов в Центральном административном округе в 2000-2001 гг. и последующие годы» с Приложениями № 1, 2 и 3 (том 4, листы дела 24-28);
- Инвестиционный контракт № 6, 7-1342/рн-1.2. от 07.12.1998г., заключенный между Заявителем и Правительством Москвы с Дополнительными соглашениями № 6,7-1342/рн-1.2-2277 от 24.10.2003г., № 6,7-1342/рн-1.2-1733 от 10.05.2001г. (том 5, листы дела 1-34);
- Договор № 19-УЭФ от 21.02.2000г., заключенный между Заявителем и Департаментом муниципального жилья и жилищной политики г. Москвы с Приложением № 1 (том 5, листы дела 50-59);
- титул вновь начинаемой стройки (том 6, листы дела 112-113);

по объекту **М. Жукова, 39-5 (РТП-6)** в материалах дела находятся:

- Постановление Правительства г. Москвы № 685 от 29.08.2000г. «О реализации постановления Правительства Москвы от 03.08.99 № 708 «О комплексной реконструкции Карамышевской набережной, вл. 2-24 квартала 74 района Хорошево-Мневники Северо-Западного административного округа» с Приложениями № 1, 2 и 3 (том 4, листы дела 29-35);
- Договор на строительство № 1-42/2001 от 09.04.2001г., заключенный между Заявителем и Управлением экономической, научно-технической и промышленной политики в строительной отрасли (том 4, листы дела 99-115);

- титул переходящей стройки (том 6, лист дела 115);

по объекту **Шелепихинское шоссе, 13а** в материалах дела находятся:

- Постановление Правительства г. Москвы № 804 от 10.10.2000г. «О застройке земельного участка по Шелепихинскому шоссе, вл. 13, корп. 2» (том 4, листы дела 36-39);
- Инвестиционный контракт № 6, 7-1342/рн-1.2. от 07.12.1998г., заключенный между Заявителем и Правительством Москвы с Дополнительными соглашениями № 6,7-1342/рн-1.2-2277 от 24.10.2003г., № 6,7-1342/рн-1.2-1733 от 10.05.2001г. (том 5, листы дела 1-34);
- титул вновь начинаемой стройки (том 6, листы дела 116-117);

по объекту **2-я Звенигородская ул. – дождевая канализация** в материалах дела находятся:

- Постановление Правительства г. Москвы № 481 от 23.06.1998г. «О реконструкции пятиэтажного и ветхого жилищного фонда на территории Центрального административного округа» с Приложениями № 1 и 2 (том 4, листы дела 20-23);
- титул вновь начинаемой стройки (том 6, лист дела 120);

по объекту **В. Красносельская, 16 (2 очередь)** в материалах дела находятся:

- Постановление Правительства г. Москвы № 761 от 17.08.1999г. «О строительстве муниципальных жилых домов в Центральном административном округе в 2000-2001 гг. и последующие годы» с Приложениями № 1, 2 и 3 (том 4, листы дела 24-28);
- Договор № 19-УЭФ от 21.02.2000г., заключенный между Заявителем и Департаментом муниципального жилья и жилищной политики г. Москвы с Приложением № 1 (том 5, листы дела 50-59);
- титул вновь начинаемой стройки (том 6, листы дела 125-126);

по объекту **Московский культурный фольклорный центр п/р Л.Рюминой (ул. Барклая, вл. 9/2)** в материалах дела находятся:

- Контракт на реконструкцию кинотеатра «Украина» № 33-ОДК от 24.09.2001г., заключенный между Заявителем и Управлением бюджетного планирования городского заказа с Дополнительным соглашением № 1 от 16.06.2006г. (том 4, листы дела 116-120);

по объекту **РУ «Таганское» городские сети** в материалах дела находятся:

- Постановление Правительства г. Москвы № 481 от 23.06.1998г. «О реконструкции пятиэтажного и ветхого жилищного фонда на территории Центрального административного округа» с Приложениями № 1 и 2 (том 4, листы дела 20-23);
- Договор на строительство № 1-41/2000 от 19.04.2000г., заключенный между Заявителем и Управлением экономической, научно-технической и промышленной политики в строительной отрасли (том 6, листы дела 43-52);
- титул переходящей стройки, титул вновь начинаемой стройки (том 6, лист дела 145, том 17, лист дела 21);

по объекту **пос. Коммунарка, Московская область** в материалах дела находятся:

- Договор на строительство № 1-6/98 от 16.02.1998г., заключенный между Заявителем и Управлением инвестиционной политики и финансирования из городских источников, с Приложением № 1 (том 4, листы дела 121-126);
- Договор на строительство № 1-36/99 от 16.04.1999г., заключенный между Заявителем и Управлением инвестиционной политики и финансирования из городских источников, с Приложениями № 1, 2 (том 4, листы дела 127-133).

В соответствии с действовавшей в 2001 году Инструкцией по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий, утверждённой приказом Минфина СССР от 01.11.1991г. № 56 стоимость незавершенного производства подлежала отражению как остаток по бухгалтерскому счету 20 «Основное производство».

При наличии в организации вспомогательных и обслуживающих производств стоимость незавершенного производства могла отражаться как остаток по бухгалтерским счетам 23 «Вспомогательные производства» и 29 «Обслуживающие производства и хозяйства».

Аналогичные указания применительно к названным счетам содержатся в Инструкции по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-

хозяйственной деятельности организаций, утверждённой приказом Минфина РФ от 31.10.2000г. № 94н.

**Поскольку деятельность Заявителя не была связана с производственным процессом, а была связана преимущественно с оказанием услуг, то Заявитель не использовал счёт 20 «Основное производство», а для обобщения информации о расходах на ведение своей деятельности использовал счёт 26 «Общехозяйственные расходы».**

Прямое указание о допустимости подобного подхода было предусмотрено Инструкцией по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утверждённой приказом Минфина РФ от 31.10.2000г. № 94н, в которой применительно к счёту 26 «Общехозяйственные расходы» предусмотрено:

Организации, деятельность которых не связана с производственным процессом (комиссионеры, агенты, брокеры, дилеры и т.п., кроме организаций, осуществляющих торговую деятельность), используют счёт 26 «Общехозяйственные расходы» для обобщения информации о расходах на ведение этой деятельности. Данные организации списывают суммы, накопленные на счете 26 «Общехозяйственные расходы», в дебет счета 90 «Продажи».

Таким образом, по состоянию **на 31.12.2001г.** у Заявителя исходящее сальдо по дебету счета 26 «Общехозяйственные расходы» **составляло 1'696'867-95 рублей**, ( л.д. 27 т.15) что и представляло собой сумму начисленных в 2001 году расходов на оплату труда работников, приходящихся на незавершенное производство (979'745-62 рублей) (**пункт 6** раздела «Налог на прибыль» Решения № 17-34/16 от 27.12.2006г. - решение суда по этому пункту оставлено без изменения постановлением ФАС МО) и налогов (сборов), исчисленных с расходов оплату труда работников, также приходящихся на незавершенное производство (**717'122-33 рубля**) по **пункту 7** решения .

Исходящее сальдо на 31.12.2001г. по дебету счета 26 «Общехозяйственные расходы» в размере 1'696'867-95 рублей как раз и было связано с незавершением на 31.12.2001г. оказания услуг в отношении указанных ранее 13 строящихся объектов общей стоимостью 124'549'885-04 рублей, а не с расходами по незавершенному строительству.

Дополнительный довод налогового органа о том, что одновременно с расчетом налога по фактически полученной прибыли предприятиями представляются дополнительные материалы по определению налогооблагаемой прибыли согласно приложению № 4 СПРАВКА «О порядке определения данных, отражаемых по строке 1 «Расчета (налоговой декларации) налога от фактической прибыли за 2001 г.».

ГУП «Управление по реконструкции и развитию уникальных объектов» в вышеуказанной Справке не указывал незавершенного производства и остатков себестоимости, приходящихся на незавершенное производство», отклоняется судом по следующим основаниям.

В соответствии с Методическими рекомендациями по проверке правильности заполнения приложения № 4 к инструкции № 62 от 15.06.2000г. «О порядке исчисления и уплаты в бюджет налога на прибыль предприятий и организаций» Справка о порядке определения данных, отражаемых по строке 1 «Расчета (налоговой декларации) налога от фактической прибыли» была предназначена для осуществления корректировки прибыли в целях налогообложения.

Форма Справки о порядке определения данных, отражаемых по строке 1 «Расчета (налоговой декларации) налога от фактической прибыли» была утверждена Приказом Министр Российской Федерации по налогам и сборам от 15.06.2000г. № БГ-3-02/231 «Об утверждении Инструкции Министерства Российской Федерации по налогам и сборам «О порядке исчисления и уплаты в бюджет налога на прибыль предприятий и организаций» и

никаких граф для отражения незавершенного производства в упомянутой Справке не предусмотрено. ( л.д. 54 т.13).

Таким образом, Заявитель не мог и не должен был отражать в Справке «О порядке определения данных, отражаемых по строке 1 «Расчета (налоговой декларации) налога от фактической прибыли за 2001г.» незавершенное производство. При этом, даже если учесть, что в данной справке не были указаны сведения о наличии незавершенного производства, то данное обстоятельство не является основанием для вывода об увеличении налоговой базы по налогу на прибыль за 2002г.

Кроме того, данный довод не содержится в оспариваемом Решении и не может обосновывать законность принятого Решения налогового органа.

Учитывая изложенное, суд считает, что выводы налогового органа по данному эпизоду неправомерными.

### **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».

В постановлении суда кассационной инстанции применительно к данному пункту суду указано проверить довод инспекции о том, что по состоянию на 31.12.2001г. у заявителя имелось незавершенное строительство, исследовать доказательства.

Повторно рассматривается указанный эпизод решения, исследовав представленные в материалы дела доказательства, объяснения сторон, суд приходит к следующему.

В приложении № 3 к акту повторной налоговой проверки ( т.2 л.д. 1-22 ) Ответчиком перечислены 79 объектов из числа учитывающихся Заявителем на счете 08 « капитальные вложения», а также указаны суммы, отражавшие стоимость начисленных Заявителем сумм вознаграждений за свои работы ( услуги). Общая сумма по всем 79-ти объектам составляет 51.028.324,77 руб., которую налоговый орган разделил на две суммы: 42.523.603,98 руб., - стоимость услуг оказанных заявителем, но не оплаченных; 8.504.720,79 руб. сумма НДС по ставке 20 % на стоимость оказанных услуг.

Ответчик указывает, что сумма в размере 42.523.603,98 руб. – стоимость оказанных заявителем услуг, но не оплаченных клиентами и заказчиками, и поэтому по счету 08 числится дебиторская задолженность на эту сумму.

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; ...».

Применительно к данным положениям закона, выводы налогового органа в решении являются необоснованными.

**Во-первых, в связи с тем, что 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. Капитальные вложения» 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.

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 **счет 62 предназначен для обобщения информации о расчетах с покупателями и заказчиками.**

Из анализа счета 08 следует, что суммы, отраженные на данном счете учтены в качестве сумм затрат по объектам на работы, услуги, оприходованные материалы, а не размеры реально выплаченных инвесторами денежных средств.

Дебиторская задолженность-это вид активов, характеризующих сумму долгов, причитающихся организации от юридических и физических лиц в результате хозяйственных взаимоотношений с ними.

В соответствии с действовавшей на тот период Инструкции по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий, утвержденной приказом Минфина СССР от 01.11.1991г. № 56, суммы дебиторской задолженности отражались в частности: на счете 62 «расчеты с покупателями и заказчиками», на счете 76 «расчеты с разными дебиторами и кредиторами», на других бухгалтерских счетах, предназначенных для учета дебиторской задолженности. Как указано выше, счет 08 «капитальные вложения» не предназначен для учета дебиторской задолженности.

Заявитель, являясь заказчиком-застройщиком, в период строительства учитывал на своем балансе как еще строящиеся объекты, так и уже построенные объекты, но еще не переданные на балансы Дезов и иных эксплуатирующих организаций в соответствии с распоряжениями инвесторов, в бухгалтерском учете на счете 08 «Капитальные вложения».

Например: объект - Новорогожская, 14а

На счете 08 «Капитальные вложения» Заявителем учитывались затраты по строительству жилого дома по адресу ул. Новорогожская, дом 14а, общая сумма которых по состоянию на 31.12.2001г. составляла 10'730'716-21 рублей.

Заявителем были начислены услуги технического надзора за август, сентябрь, октябрь, ноябрь и декабрь 2001г. на общую сумму **1'088'375 рублей**, включая НДС - 20 %, в том числе:

- 01.10.2001г. – услуги тех. надзора в августе 2001г. – Дебет счёта 08.68Г – Кредит счёта 76.76Г – 217'675-00 руб.;
- 01.10.2001г. – услуги тех. надзора в сентябре 2001г. – Дебет счёта 08.68Г – Кредит счёта 76.76Г – 217'675-00 руб.;
- 31.10.2001г. – услуги тех. надзора в октябре 2001г. – Дебет счёта 08.68Г – Кредит счёта 76.76Г – 217'675-00 руб.;
- 30.11.2001г. – услуги тех. надзора в ноябре 2001г. – Дебет счёта 08.68Г – Кредит счёта 76.76Г – 217'675-00 руб.;
- 31.12.2001г. – услуги тех. надзора в декабре 2001г. – Дебет счёта 08.68Г – Кредит счёта 76.76Г – 217'675-00 руб.

Данные обстоятельства подтверждаются Журналом счёта 08.68Г Новорогожская ул., 14а за период с 01.01.2001г. по 31.12.2001г. (л.д. 72 т.20)

Согласно Журналу счёта 08.68Г Новорогожская ул., 14а за период с 01.01.2001г. по 31.12.2001г.:

- сальдо на 01.01.2001г. составляло 2'650'615-87 рублей; (л.д. 71 т.20)
- обороты по дебету счёта 08.68Г за период с 01.01.2001г. по 31.12.2001г. составили 8'080'100-34 рублей, из которых 1'088'375-00 рублей – стоимость услуг Заявителя;
- сальдо на 31.12.2001г. составляло 10'730'716-21 рублей, которое и отражало стоимость объекта. (л.д. 77, 72 т.20)

В Приложении № 3 к Акту № 17-18/19 от 12.07.2006г. объект Новорогожская, 14а, обозначен в пункте 17, в котором имеется ссылка на субсчёт 08.68Г, ответчик указывает сумму 1'088'375 руб.

Согласно оспариваемому Решению, данная сумма - 1'088'375 руб. – является составной частью числящейся по дебету счёта 08 задолженности на общую сумму 42'523'603-98 руб. по оказанным Заявителем услугам по осуществлению технического надзора по данному объекту, которые не оплачены покупателями и заказчиками на 01 января 2002г.

При этом, такой вывод согласно Решению якобы следует из Журнала счёта 08, составной частью которого является Журнал счёта 08.68Г Новорогожская ул., 14а за период с 01.01.2001г. по 31.12.2001г.

Однако из анализа Журнала счёта 08.68Г Новорогожская ул., 14а за период с 01.01.2001г. по 31.12.2001г. не следует, что данную сумму - 1'088'375 руб. следует считать суммой задолженности по оказанным Заявителем, но не оплаченным покупателями и заказчиками услугам. Данное отражение свидетельствует, что сумма в размере 1.088.375 руб. учтена на счете 08 «капитальные вложения» в составе затрат по данному объекту, общая сумма которых по состоянию на 31.12.2001г. составила 10.730.716,21 руб.

Для выяснения того, имелась ли у Заявителя дебиторская задолженность в связи с оказанием им услуг на сумму 1'088'375 рублей, включая НДС – 20 %, и учтена ли эта сумма при исчислении налога на прибыль организаций, необходимо было анализировать не Журнал счёта 08, а другие документы Заявителя.

Факт получения Заказчиком оплаты за оказанные им услуги технического надзора за август, сентябрь, октябрь, ноябрь и декабрь 2001г. на общую сумму 1'088'375 рублей, включая НДС – 20 %, а также факт учёта данной суммы для целей налогообложения подтверждаются следующими доказательствами:

- ◆ платёжное поручение № 861 от 06.11.2001г. на сумму 3'451'653 рубля, включая НДС - 20 %, оформленное ГП «Авиатехприёмка»; ( л.д.78 т.20)
- ◆ Журнал счёта 96.56А. Новорогожская, 14а за период с 01.01.2001г. по 31.12.2001г., в котором отражено поступление 06.11.2001г. инвестиционного взноса на сумму 3'451'653 рубля от ГП «Авиатехприёмка», проводка: Дебет 51.01. - Кредит 96.56А. - 3'451'653 рубля; ( л.д. 79 т.20)
- ◆ Журнал счёта 76.76Г. Новорогожская, 14а за период с 01.01.2001г. по 31.12.2001г., в котором: проводками Дебет счёта 76.76.Г - Кредит счёта 46.01 отражено включение оказанных услуг на общую сумму 906'979-14 рублей в состав реализации;
  - проводками Дебет счёта 76.76.Г - Кредит счёта 68.02 и отражено начисление на расчёты с бюджетом НДС на общую сумму 181'395-83 рублей, исчисленного со стоимости оказанных услуг. ( л.д.80-91 т.20)

В данном случае наличие бухгалтерских проводок Дебет счёта 76 - Кредит счёта 46 означало, что суммы дебиторской задолженности за оказанные услуги (за вычетом сумм НДС) списаны Заявителем со счёта 76 и учтены на счёте 46 в сумме выручки от реализации работ (услуг).

### **По объекту – Шелепихинское ш., 13В**

На счёте 08 «Капитальные вложения» Заявителем учитывались затраты по строительству жилого дома по адресу Шелепихинское шоссе, дом 13В, общая сумма которых по состоянию на 31.12.2001г. составляла 33'333'416-78 рублей.

Заявителем были начислены услуги технического надзора на общую сумму 278'697-93 рублей, включая НДС - 20 %, в том числе:

- 31.07.2001г. – услуги тех. надзора за 1999- июль 2001 года – Дебет счёта 08.91В – Кредит счёта 76.82В – 208'782-83 руб.;
- 31.08.2001г. – услуги тех. надзора – Дебет счёта 08.91В – Кредит счёта 76.82В – 12'209-10 руб.;
- 26.12.2001г. – услуги тех. надзора – Дебет счёта 08.91В – Кредит счёта 76.82В – 57'706-00 руб.

Данные обстоятельства подтверждаются Журналом счёта 08.91В Шелепихинское шоссе, 13В за период с 01.01.2001г. по 31.12.2001г.

Согласно Журналу счёта 08.91В Шелепихинское шоссе, 13В за период с 01.01.2001г. по 31.12.2001г.:

- сальдо на 01.01.2001г. составляло 0 рублей;
- обороты по дебету счёта 08.91В за период с 01.01.2001г. по 31.12.2001г. составили 33'333'416-78 рублей, из которых 278'697-93 рублей – стоимость услуг Заявителя;
- сальдо на 31.12.2001г. составляло 33'333'416-78 рублей, которое и отражало стоимость объекта. ( л.д. 92,93,99 т.20)

В Приложении № 3 к Акту № 17-18/19 от 12.07.2006г. объект Шелепихинское шоссе, 13В обозначен в пункте 9, в котором имеется ссылка на субсчёт 08.91, а также указана цифра 278'697-93 руб.

Согласно Решению налогового органа, данная сумма - 278'697-93 руб. – является составной частью числящейся по дебету счёта 08 задолженности на общую сумму 42'523'603-98 руб. по оказанным Заявителем услугам по осуществлению технического надзора по данному объекту, которые не оплачены покупателями и заказчиками на 01 января 2002г.

При этом, такой вывод согласно Решению ответчика якобы следует из Журнала счёта 08, составной частью которого является Журнал счёта 08.91В Шелепихинское шоссе, 13В за период с 01.01.2001г. по 31.12.2001г.

Вместе с тем из анализа Журнала счёта 08.91В Шелепихинское шоссе, 13В за период с 01.01.2001г. по 31.12.2001г. не следует, что данную сумму - 278'697-93 руб. следует считать суммой задолженности по оказанным Заявителем, но не оплаченным покупателями и заказчиками услугам. Из указанного счёта следует, что данная сумма (278.697,93 руб.) учтена на этом счёте в составе затрат по указанному объекту.

Для выяснения того, имелась ли у Заявителя дебиторская задолженность в связи с оказанием им услуг на сумму 278'697-93 рублей, включая НДС – 20 %, и учтена ли эта сумма при исчислении налога на прибыль организаций, ответчику необходимо было проанализировать не Журнал счёта 08, а другие документы.

Факт получения Заказчиком оплаты за оказанные им услуги технического надзора на общую сумму 278'697-93 рублей, включая НДС – 20 %, а также факт учёта данной суммы для целей налогообложения подтверждаются следующими доказательствами:

- ◆ платёжное поручение № 46 от 25.12.2001г. на сумму 8'146'857-60 рублей (без НДС), оформленное ООО «БОНОРГ»;( л.д. 100 т.20)
- ◆ мемориальный ордер № 1 от 27.09.2001г. на сумму 441'000 рублей, оформленный в связи с осуществлением платежа физическим лицом
- ◆ Журнал счёта 96.55В. Шелепихинское ш., 13В за период с 01.01.2001г. по 31.12.2001г., в котором отражены:
  - поступление 27.09.2001г. инвестиционного взноса на сумму 441'000 рублей от физического лица, проводка: Дебет счёта 51.01. - Кредит счёта 96.55В. - 441'000 руб.;
  - поступление 25.12.2001г. инвестиционного взноса на сумму 8'146'857-60 рублей от ООО «БОНОРГ», проводка: Дебет счёта 51.01. - Кредит счёта 96.55В. - 8'146'857-60 руб.
- ◆ Журнал счёта 76.82В. Шелепихинское ш., 13В за период с 01.01.2001г. по 31.12.2001г., в котором: проводками Дебет счёта 76.82В - Кредит счёта 46.01 отражено включение оказанных услуг на общую сумму 232'248-27 рублей в состав реализации;
  - проводками Дебет счёта 76.82В - Кредит счёта 68.02 отражено начисление на расчёты с бюджетом НДС на общую сумму 46'449-66 рублей, исчисленного со стоимости оказанных услуг. ( л.д. 101-116 т.20)

В данном случае наличие бухгалтерских проводок Дебет счёта 76 - Кредит счёта 46 означало, что суммы дебиторской задолженности за оказанные услуги списаны Заявителем со счёта 76 и учтены на счёте 46 в сумме выручки от реализации работ (услуг).

Таким образом, исходя из данных примеров следует, что на счёте 08 « капитальные вложения » у Заявителя не отражались суммы дебиторской