



## ТРЕТИЙ АРБИТРАЖНЫЙ АПЕЛЛЯЦИОННЫЙ СУД

## ПОСТАНОВЛЕНИЕ

24 марта 2017 года

Дело № А33-17038/2015

г. Красноярск

Резолютивная часть постановления объявлена «17» марта 2017 года.  
Полный текст постановления изготовлен «24» марта 2017 года.

Третий арбитражный апелляционный суд в составе:  
председательствующего Севастьяновой Е.В.,  
судей: Иванцовой О.А., Морозовой Н.А.,  
при ведении протокола судебного заседания секретарем судебного заседания  
Елистратовой О.М.,  
при участии:  
от истца (открытого акционерного общества «Бамтоннельстрой»): Кательниковой М.В.,  
представителя по доверенности от 01.01.2017 № 24, паспорт (до перерыва);  
Пилявского А.А., представителя по доверенности от 27.07.2016 № 39, паспорт (до и после  
перерыва); Пасынковой О.В., представителя по доверенности от 24.01.2017 № 35, паспорт  
(до и после перерыва); Дорофеева И.В., представителя по доверенности от 01.01.2017  
№11, паспорт (до и после перерыва);  
от налогового органа (Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы по  
крупнейшим налогоплательщикам по Красноярскому краю): Ицких Л.М., представителя  
по доверенности от 01.01.2017, служебное удостоверение (до и после перерыва);  
Ахмеровой Н.В., представителя по доверенности от 01.01.2017, служебное удостоверение  
(до и после перерыва),  
рассмотрев в судебном заседании апелляционные жалобы открытого акционерного  
общества «Бамтоннельстрой» (ИНН 0317000144, ОГРН 1022401793336, г. Красноярск) и  
Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим  
налогоплательщикам по Красноярскому краю (ИНН 2465087255, ОГРН 1042442640217,  
г.Красноярск)  
на решение Арбитражного суда Красноярского края  
от «15» октября 2016 года по делу № А33-17038/2015,  
принятое судьей Смольниковой Е.Р.,

установил:

открытое акционерное общество «Бамтоннельстрой» (ИНН 0317000144, ОГРН 1022401793336, дата регистрации – 4.11.2002, г. Красноярск, ул. Богда, 132, далее – заявитель, общество, ОАО «Бамтоннельстрой») обратилось в Арбитражный суд Красноярского края с заявлением, уточненным в порядке статьи 49 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, к Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам по Красноярскому краю (ИНН 2465087255, ОГРН 1042442640217, далее – инспекция, налоговый орган) о признании недействительным решения № 1 от 31.03.2015 о привлечении к

ответственности за совершение налогового правонарушения в редакции решения Управления Федеральной налоговой службы по Красноярскому краю от 08 июля 2015 года № 2.12-13/11054@ в части:

доначисления и предложения уплатить:

налог на прибыль - в сумме 8 844 611 рублей 94 копейки, налог на добавленную стоимость - в сумме 216 526 420 рублей, налог на имущество – в сумме 12 313 199 рублей 98 копеек;

привлечения к ответственности и предложения уплатить:

штраф по налогу на прибыль - в размере 589 640 рублей 80 копеек, штраф по налогу на добавленную стоимость - в размере 720 939 рублей 40 копеек, штраф по налогу на имущество - в размере 820 880 рублей;

начисления и предложения уплатить:

пени по налогу на прибыль - в размере 1 518 996 рублей 83 копейки, пени по налогу на добавленную стоимость – в размере 1 076 248 рублей 36 копеек, пени по налогу на имущество - в размере 2 805 548 рублей 57 копеек.

Решением Арбитражного суда Красноярского края от «15» октября 2016 года по делу № А33-17038/2015 (в редакции определений об исправлении опечаток от 29.11.2016 и от 28.02.2017) заявление открытого акционерного общества «Бамтоннельстрой» удовлетворено частично.

Признано недействительным решение Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам по Красноярскому краю о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения № 1 от 31.03.2015 (в редакции решения Управления Федеральной налоговой службы по Красноярскому краю от 08 июля 2015 года № 2.12-13/11054@) в части доначисления и предложения уплатить:

налог на прибыль организаций в сумме 3 121 402 рубля 38 копеек, пени по налогу на прибыль организаций в сумме 536 077 рублей 82 копейки, штраф по налогу на прибыль организаций в сумме 208 093 рубля 49 копеек;

налог на добавленную стоимость в сумме 25 863 рубля 65 копеек, пени по налогу на добавленную стоимость в сумме 2 574 рубля, штраф по налогу на добавленную стоимость в сумме 1 724 рубля 24 копейки;

налог на имущество организаций в сумме 12 313 199 рублей 98 копеек, пени по налогу на имущество организаций в сумме 2 805 548 рублей 57 копеек, штраф по налогу на имущество организаций в сумме 820 880 рублей, -

как не соответствующее Налоговому кодексу Российской Федерации.

В удовлетворении заявленных требований в остальной части отказано.

Суд обязал Межрайонную инспекцию Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам по Красноярскому краю устранить допущенные нарушения прав и законных интересов открытого акционерного общества «Бамтоннельстрой».

Взыскал с Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам по Красноярскому краю в пользу открытого акционерного общества «Бамтоннельстрой» 3 000 рублей судебных расходов на оплату государственной пошлины.

После вступления настоящего решения в законную силу отменил меры по обеспечению заявления, принятые определением от 04 августа 2015 года, встречные обеспечительные меры, принятые определением суда от 09 ноября 2015 года.

Не согласившись с указанным решением в части, общество и инспекция обратились в Третий арбитражный апелляционный суд с апелляционными жалобами.

Заявитель не согласился с решением суда первой инстанции в части отказа в удовлетворении требований открытого акционерного общества «Бамтоннельстрой» о признании недействительным решения Межрайонной инспекции Федеральной налоговой

службы по крупнейшим налогоплательщикам по Красноярскому краю о привлечении к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения №1 от 31.03.2015 (в редакции решения Управления Федеральной налоговой службы по Красноярскому краю от 08.07.2015 №2.12-13/11054@) в части доначисления и предложения уплатить налог на добавленную стоимость за второй квартал 2011 года в сумме 205 712 329 рублей; просил в указанной части принять новый судебный акт об удовлетворении заявленных требований, сославшись на следующие доводы, изложенные в апелляционной жалобе, дополнительных пояснениях:

- в 2011 году, на момент отражения в бухгалтерском и налоговом учете недействительной сделки по купле-продаже, общество изначально знало, что сделка оспорима и может быть признана недействительной,

- перерасчет налоговой базы по НДС за 2011 год был сделан обществом именно потому, что обществом в 2011 году была допущена ошибка (искажение) - в учете была отражена операция по недействительной сделке,

- недобросовестность действий общества, приведшая к ошибкам (искажениям) в бухгалтерском и налоговом учете, установлена судом в решении по делу №А33-15154/2011, содержание которого не принято во внимание ни налоговым органом, ни судом первой инстанции; указанным решением установлено, что общество осуществило ряд умышленных недобросовестных действий, направленных на то, чтобы не уведомить акционеров о том, что на общем собрании акционеров будет решаться вопрос об одобрении сделки с заинтересованностью (договора купли-продажи между обществом и ЗАО «УФСК МОСТ»), т.е. общество в 2011 году должно было знать о совершении сделки с нарушением закона, но в результате недобросовестных действий его должностных лиц допустило ошибки (искажения) в бухгалтерском и налоговом учете,

- из положений статьи 54 и 81 Налогового кодекса Российской Федерации следует, что обязанность корректировки налоговой базы прошлых периодов и представления уточненных деклараций обусловлена выявлением факта не отражения или неполноты отражения сведений либо ошибок (искажений) в исчислении налоговой базы, следовательно, общество правомерно произвело перерасчет налоговой базы по НДС за 2 квартал 2011 года,

- заключение договора купли-продажи от 24.05.2011 не повлекло наступления правовых последствий, имущество, являющееся предметом сделки, фактически осталось во владении и распоряжении общества, соответственно, включение обществом в налоговую базу 2 квартала 2011 года операций по реализации имущества по указанной сделке было ошибочным,

- суд необоснованно расширительно толкует положения пункта 5 статьи 171 Налогового кодекса Российской Федерации, не учитывая разницу в правовых последствиях при признании сделки недействительной и при расторжении (изменении) договора; при признании сделки недействительной отсутствуют основания для применения налоговых вычетов в порядке пункта 5 статьи 171 Налогового кодекса Российской Федерации, т.к. отсутствует факт реализации товаров, поскольку недействительная сделка недействительна с момента ее совершения; расторжение договора направлено на прекращение правоотношений, а реституция направлена на приведение сторон сделки в первоначальное положение, следовательно, у общества изначально, с момента заключения договора, не возникло объекта налогообложения по НДС, т.к. не произошло реализации имущества,

- нормами Налогового кодекса Российской Федерации прямо не урегулирован вопрос налогообложения НДС в связи с признанием сделок недействительными, при этом в силу статьи 3 Налогового кодекса Российской Федерации все неустранимые сомнения толкуются в пользу налогоплательщика,

- суд не дал оценку тому факту, что в отношении проведения реституции налоговый орган считает правомерным подавать за налоговый период, в котором была

заключена сделка, уточненную декларацию по налогу на прибыль (налог к доплате в бюджет), и одновременно считает неправомерным подавать за тот же период уточненную декларацию по НДС (налог к возврату из бюджета),

- действиями общества не были нарушены права и законные интересы бюджета РФ и налогового органа; налоговым органом не оспаривается право общества на получение НДС в размере 205 712 329 рублей, спор заключается в том, каким образом общество должно получить эти деньги: путем корректировки НДС на сумму реализации или путем корректировки налоговых вычетов, при этом по данному эпизоду обществу не были начислены пени и штрафы; контрагент по сделке, признанной недействительной, отразив последствия двусторонней реституции, перечислил сумму НДС в бюджет,

- столкнувшись с правовой неопределенностью в отношении налогообложения сделки, общество, до подачи уточненной налоговой декларации, обратилось к налоговому органу с запросом о разъяснении, однако налоговым органом не был дан ответ на запрос общества по вопросу о налогообложении при признании сделки недействительной, а был дан ответ в отношении налогообложения при расторжении договора,

- отказ в удовлетворении требований общества приведет к изъятию значительной суммы из оборота общества, что парализует деятельность общества, нарушит баланс частных и публичных интересов в сфере налогообложения,

- у общества отсутствует возможность заявить спорную сумму к вычету, т.к. срок на заявление такого вычета истек еще до вынесения решения налогового органа,

- налоговый орган провел камеральную проверку в отношении представленной обществом уточненной декларации по НДС за 2 квартал 2011 года с исключением из налоговой базы суммы реализации по недействительной сделке и возвратил обществу НДС в сумме 205 712 329 рублей, ранее исчисленный и уплаченный по договору от 24.05.2011, при этом инспекция была уведомлена об всех обстоятельствах, обусловивших подачу обществом уточненной налоговой декларации, следовательно, в декабре 2013 года инспекция установила правомерность применения обществом указанного способа возврата НДС, ранее исчисленного и уплаченного по недействительной сделке,

- с даты возврата обществу НДС до даты вручения обществу акта выездной налоговой проверки № 1 от 02.02.2015 налоговый орган не уведомлял общество об изменении своей позиции по поводу правильности представления уточненной декларации за 2 квартал 2011 года,

- предлагаемый налоговым органом способ возврата НДС фактически не применим, т.к. срок на заявление вычета истек еще за месяц до вручения налогоплательщику акта проверки, при том, что проверка была закончена 02.12.2014, т.е. у инспекции была возможность до истечения установленного законом годового срока довести до сведения общества свою изменившуюся позицию по поводу отражения операций по недействительной сделке,

- фактически, в результате злоупотреблений налоговым органом своими правами, на налогоплательщика возлагается обязанность заплатить в бюджет за счет собственных средств более 200 млн. рублей при отсутствии объекта налогообложения,

- на дату принятия оспариваемого решения инспекции уже было вынесено арбитражным судом решение о признании договора купли-продажи недействительным, подписаны акты о возврате имущества, т.е. совершены все действия, в результате которых стороны возвратились в первоначальное положение, соответственно объект налогообложения отсутствовал, а инспекция располагала всеми документами, подтверждающими наличие у заявителя права на возврат НДС, уплаченного по недействительной сделке,

- оспариваемое решение налогового органа, в любом случае нарушает права и законные интересы общества в части доначисления и предложения уплатить НДС, т.к. на дату его вынесения уже имелось решение суда, подтверждающее отсутствие объекта налогообложения и наличие у общества права на возврат налога,

- доначисление налога по выездной проверке при условии возврата налога по результатам камеральной проверки противоречит правовой позиции Конституционного Суда РФ, изложенной в Определении №571-О от 10.03.2016; все документы, на основании которых инспекция сделала вывод о необоснованности уточнения заявителем налоговых обязательств за период совершения сделки, были представлены налоговому органу при камеральной налоговой проверке.

Налоговый орган представил отзыв на апелляционную жалобу общества, в котором выразил несогласие с изложенными в ней доводами, просил решение суда первой инстанции в обжалуемой обществом части оставить без изменения, апелляционную жалобу – без удовлетворения.

Налоговая инспекция не согласилась с решением суда первой инстанции в части удовлетворения требований истца о признании недействительным решения Межрайонной ИФНС по крупнейшим налогоплательщикам по Красноярскому краю о привлечении к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения от 31.03.2015 № 1 в части доначисления и предложения уплатить налог на имущество организаций в сумме 12 313 199 рублей 98 копеек, пени по налогу на имущество организаций в сумме 2 805 548 рублей 75 копеек, штрафа по налогу на имущество организаций в сумме 820 880 рублей, просила в указанной части принять новый судебный акт об отказе в удовлетворении заявленных обществом требований, сославшись на следующие доводы, изложенные в апелляционной жалобе, дополнительных пояснениях:

- не соответствует обстоятельствам дела и основан на не применении закона, подлежащего применению (статья 375 Налогового кодекса РФ, пункт 4 статьи 6 Федерального закона от 21.11.1996 №129-ФЗ «О бухгалтерском учете», пункты 10,12 ПБУ 1/2008), вывод суда первой инстанции об обоснованном учете обществом при исчислении налога на имущество за 2011-2012 годы результатов переоценки основных средств, произведенной обществом по состоянию на 01.01.2011,

- положениями Федерального закона от 21.11.1996 №129-ФЗ «О бухгалтерском учете» с учетом пунктов 14, 15 Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01» допускалось изменение первоначальной стоимости основных средств, в которой они приняты к бухгалтерскому учету не чаще одного раза в год в порядке, установленном учетной политикой организации,

- в силу пункта 4 статьи 6 Федерального закона от 21.11.1996 №129-ФЗ «О бухгалтерском учете», пунктов 10,12 ПБУ 1/2008 изменить порядок учета для целей налогообложения в течение календарного года можно только в случае вступления в силу изменений законодательства; внесение налогоплательщиком в течение 2010 года приказом от 01.10.2010 №453 изменений в учетную политику общества на 2010 год о переоценке объектов основных средств не обусловлено изменением законодательства о налогах и сборах, следовательно, у общества в октябре 2010 года не могло возникнуть права на внесение изменений в Положение об учетной политике на 2010 год и осуществления переоценки основных средств по состоянию на 01.01.2011,

- изменения, регламентирующие порядок переоценки организациями не чаще одного раза в год (на конец отчетного периода) группы однородных объектов основных средств по текущей (восстановительной) стоимости, внесены приказом Минфина РФ от 24.12.2010 №186н, который был зарегистрирован в Минюсте России 22.02.2011 и опубликован 28.03.2011, следовательно, положение о переоценке основных средств могло быть внесено обществом в учетную политику не ранее марта 2011 года, а сама переоценка могла быть осуществлена только 31.12.2011 – на конец отчетного периода,

- издавая 25.12.2010 приказ №455 о внесении в учетную политику организации на 2011 год изменений, предусматривающих переоценку объектов основных средств по состоянию на конец отчетного периода, общество не могло ссылаться на изменения, внесенные ПБУ 6/01 приказом Минфина РФ от 24.12.2010 №186н, т.к. указанный приказ

не был даже опубликован, однако приказ №455 содержит указание на то, что изменения в учетную политику организации на 2011 год вносятся в связи с принятием приказа №186н,

- единственным документом, на основании которого налогоплательщик произвел переоценку основных средств и, как следствие, определили свои налоговые обязательства по налогу на имущество за 2011 и 2012 годы, является отчет ООО «МДК «Эксперт» от 20.04.2011, при этом судом не дана оценка доводам инспекции о несоответствии указанного отчета законодательству и стандартам об оценочной деятельности; суд не проверил отчет на предмет его достоверности с учетом доводов, заявленных инспекцией,

- не соответствует обстоятельствам дела и основан на не применении закона, подлежащего применению (статья 12 Федерального закона от 29.07.1998 №135-ФЗ), вывод суда о том, что замечания налогового органа к отчету ООО «МДК «Эксперт» от 20.04.2011 носят формальный характер и не свидетельствуют о недостоверности сведений, отраженных в отчете,

- в рамках судебного дела №А33-15154/2011 установлено, что отчет выполнен с нарушением стандартов оценки и не может быть признан отчетом об оценке, соответствующим требованиям Федерального закона «Об оценочной деятельности в РФ», Федеральным стандартам оценки, обязательным к применению при осуществлении оценочной деятельности и утвержденным приказами Минэкономразвития России от 20.07.2007 №№254, 255, 256, в связи с чем, названный отчет не может быть признан достоверным и достаточным доказательством, подтверждающим правильность исчисления обществом налога на имущество за 2011, 2012 годы.

Общество представило отзыв на апелляционную жалобу налогового органа, в котором выразило несогласие с изложенными в ней доводами, просило решение суда первой инстанции в обжалуемой инспекцией части оставить без изменения, апелляционную жалобу – без удовлетворения.

В судебном заседании представители заявителя поддержали доводы, изложенные в апелляционной жалобе, дополнительных пояснениях.

Представители инспекции в судебном заседании доводы апелляционной жалобы общества не признали, сослались на основания, изложенные в отзыве на апелляционную жалобу, просили решение суда первой инстанции в обжалуемой обществом части оставить без изменения, апелляционную жалобу - без удовлетворения.

Представители инспекции поддержали требования апелляционной жалобы, сослались на изложенные в ней доводы и доводы, изложенные в дополнительных пояснениях.

Представители общества в судебном заседании доводы апелляционной жалобы инспекции не признали, сослались на основания, изложенные в отзыве на апелляционную жалобу, просили решение суда первой инстанции в обжалуемой инспекцией части оставить без изменения, апелляционную жалобу - без удовлетворения.

Представители инспекции заявили устное ходатайство о приобщении к материалам дела дополнительных доказательств: копии налоговой декларации по НДС № 2 за 4 квартал 2013 года, пояснений управляющего имуществом истца от 20.01.2017 № 99.

Апелляционным судом в соответствии с частью 1 статьи 262, абзацем 2 части 2 статьи 268 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации удовлетворено ходатайство инспекции о приобщении к материалам дела указанных дополнительных документов, представленных к отзыву для обоснования возражений относительно апелляционной жалобы истца, о чем объявлено протокольное определение.

Апелляционная жалоба рассматривается в порядке, установленном главой 34 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации.

С учетом того, что решение суда первой инстанции оспаривается частично (в части отказа в удовлетворении требований открытого акционерного общества «Бамтоннельстрой» о признании недействительным решения Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам по Красноярскому

краю о привлечении к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения №1 от 31.03.2015 (в редакции решения Управления Федеральной налоговой службы по Красноярскому краю от 08.07.2015 №2.12-13/11054@) в части доначисления и предложения уплатить налог на добавленную стоимость за второй квартал 2011 года в сумме 205 712 329 рублей; и в части удовлетворения требований общества о признании недействительным решения Межрайонной ИФНС по крупнейшим налогоплательщикам по Красноярскому краю о привлечении к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения от 31.03.2015 № 1 в части доначисления и предложения уплатить налог на имущество организаций в сумме 12 313 199 рублей 98 копеек, пени по налогу на имущество организаций в сумме 2 805 548 рублей 75 копеек, штрафа по налогу на имущество организаций в сумме 820 880 рублей), арбитражный суд апелляционной инстанции в соответствии с частью 5 статьи 268 Арбитражного процессуального кодекса при отсутствии возражений лиц, участвующих в деле, проверил законность и обоснованность решения только в обжалуемой части.

При рассмотрении настоящего дела судом апелляционной инстанции установлены следующие обстоятельства.

Межрайонной Инспекцией Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам по Красноярскому краю проведена выездная налоговая проверка соблюдения открытым акционерным обществом «Бамтоннельстрой» налогового законодательства по вопросам правильности исчисления, своевременности уплаты налогов за период с 01.01.2011 по 31.12.2012, по результатам которой составлен акт выездной налоговой проверки № 1 от 02.02.2015.

В ходе выездной налоговой проверки установлена неуплата обществом налогов (сборов) в связи со следующими нарушениями:

- заявлением к вычету налога на добавленную стоимость за 2 квартал 2011 года в результате применения реституции к сделке с закрытым акционерным обществом «УФСК МОСТ»;

- занижением облагаемой базы по налогу на имущество в результате отражения в учете переоценки стоимости основных средств;

- занижением облагаемой базы по налогу на прибыль организации и заявлением к вычету налога на добавленную стоимость в связи со сделкой по выбытию комплекса недвижимости на реке Базаиха.

Акт выездной налоговой проверки № 1 от 02.02.2015 вручен 03.02.2015 руководителю юридической службы общества И.В. Дорофееву по доверенности от 01.01.2015 № 26.

Материалы проверки, возражения налогоплательщика рассмотрены налоговым органом в присутствии представителей общества (протокол рассмотрения материалов проверки от 29.12.2009).

31.03.2015 инспекцией принято решение № 1 о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, которым общество привлечено к налоговой ответственности по пункту 1 статьи 122 Налогового кодекса Российской Федерации.

Названным решением обществу доначислено и предложено уплатить:

налог на прибыль за 2012 год, в том числе: в федеральный бюджет - в размере 884 461 рубль 19 копеек до 28.03.2013; в бюджет субъекта Российской Федерации - в размере 7 960 150 рублей 74 копейки до 28.03.2013; пени, начисленные по налогу на прибыль в федеральный бюджет за 2012 год, в размере 1 621 585 рублей 86 копеек; в бюджет субъекта федерации - в размере 160 694 рубля 98 копеек, штраф за неуплату налога на прибыль в сумме 589 640 рублей 80 копеек;

налог на добавленную стоимость в сумме 216 526 420 рублей, в том числе: за 2 квартал 2011 года - в сумме 68 570 776 рублей 30 копеек до 20.07.2011, в сумме 68 570 776 рублей 30 копеек до 22.08.2011, в сумме 68 570 776 рублей 40 копеек до 20.09.2011; за 4 квартал 2012 года - в размере 3 604 697 рублей до 21.01.2013, в размере

3 604 697 рублей до 20.02.2013, в размере 3 604 697 рублей до 20.03.2013; пени по налогу на добавленную стоимость в размере 1 076 248 рублей 36 копеек, штраф за неуплату налога на добавленную стоимость в сумме 720 939 рублей 40 копеек;

налог на имущество организаций за 2011 год - в размере 10 601 809 рублей 69 копеек до 13.04.2012; за 2012 год - в размере 1 711 390 рублей 29 копеек до 15.04.2013; пени по налогу на имущество - в размере 2 818 778 рублей 68 копеек, штраф за неуплату налога на имущество в сумме 820 880 рублей;

пени по налогу на доходы физических лиц в размере 16 рублей 92 копейки и внести необходимые исправления в документы бухгалтерского и налогового учета.

Решением Управления Федеральной налоговой службы по Красноярскому краю от 08.07.2015 № 2.12-113/11054@ апелляционная жалоба общества на решение инспекции №1 от 31.03.2015 частично удовлетворена – решение отменено в части пени по налогу на имущество организаций и по налогу на прибыль организаций, зачисляемому в бюджет субъектов Российской Федерации, с учетом перерасчета.

Письмом от 11.08.2015 № 2.9-17/17/06272 инспекцией во исполнение решения Управления произведен перерасчет сумм пени по налогу на имущество организаций и налогу на прибыль, в связи с чем, резолютивная часть решения № 1 от 31.03.2015 изложена в редакции, согласно которой сумма пени по налогу на прибыль составила 1 518 996 рублей 83 копейки, по налогу на имущество организаций - 2 805 548 рублей 57 копеек.

Не согласившись с решением инспекции в части доначисления сумм налогов, пени, штрафов с учетом решения Управления Федеральной налоговой службы по Красноярскому краю от 08.07.2015 № 2.12-113/11054@, считая его в оспариваемой части нарушающим права и законные интересы налогоплательщика, общество обратилось в арбитражный суд с заявлением о признании его частично недействительным.

Исследовав представленные доказательства, заслушав и оценив доводы лиц, участвующих в деле, суд апелляционной инстанции пришел к следующим выводам.

Проверив в пределах, установленных статьей 268 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, соответствие выводов, содержащихся в обжалуемом судебном акте, имеющимся в материалах дела доказательствам, правильность применения арбитражным судом первой инстанции норм материального права и соблюдения норм процессуального права, суд апелляционной инстанции установил основания для отмены судебного акта.

В соответствии со статьей 123 Конституции Российской Федерации, статьями 7, 8, 9 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, судопроизводство осуществляется на основе состязательности и равенства сторон. В соответствии со статьей 65 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, каждое лицо, участвующее в деле, должно доказать обстоятельства, на которые оно ссылается как на основания своих требований и возражений, представить доказательства.

В силу части 4 статьи 200 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации при рассмотрении дел об оспаривании ненормативных правовых актов, решений и действий (бездействия) государственных органов, органов местного самоуправления, иных органов, должностных лиц арбитражный суд в судебном заседании осуществляет проверку оспариваемого акта или его отдельных положений, оспариваемых решений и действия (бездействия) и устанавливает их соответствие закону или иному нормативному правовому акту, устанавливает наличие полномочий у органа или лица, которые приняли оспариваемый акт, решение или совершили оспариваемые действия (бездействие), а также устанавливает, нарушают ли оспариваемый акт, решение и действия (бездействие) права и законные интересы заявителя в сфере предпринимательской и иной экономической деятельности.

Согласно части 5 статьи 200 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации обязанность доказывания соответствия оспариваемого ненормативного

правового акта закону или иному нормативному правовому акту, законности принятия оспариваемого решения, совершения оспариваемых действий (бездействия), наличия у органа или лица надлежащих полномочий на принятие оспариваемого акта, решения, совершения оспариваемых действий (бездействия), а также обстоятельств, послуживших основанием для принятия оспариваемого акта, решения, совершения оспариваемых действий (бездействия), возлагается на орган или лицо, которые приняли акт, решение или совершили действия (бездействие).

Из положений статьи 197, 198, 201 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации следует, что для признания оспариваемых ненормативных правовых актов недействительными, решений и действий (бездействия) незаконными необходимо наличие одновременно двух условий - несоответствие их закону или иным нормативным правовым актам и нарушение ими прав и охраняемых законом интересов субъектов в сфере предпринимательской и иной экономической деятельности.

Исходя из правил распределения бремени доказывания, установленных статьями 65, 198, 200 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, обязанность доказывания факта нарушения своих прав и законных интересов возлагается на заявителя.

При этом обязанность государственного органа по доказыванию соответствия оспариваемых действий (бездействий) закону или иному нормативному правовому акту не освобождает заявителя от доказывания нарушения прав и законных интересов лиц в сфере предпринимательской и иной экономической деятельности оспариваемыми действиями (бездействиями).

В предмет доказывания правомерности принятия налоговым органом по результатам налоговой проверки решения о привлечении к налоговой ответственности входит соблюдение налоговым органом процедуры рассмотрения материалов проверки.

Судом первой инстанции не установлено нарушений прав налогоплательщика при рассмотрении материалов проверки, порядок (процедура) проведения проверки и принятия оспариваемого решения предприятием не оспаривается.

Судом апелляционной инстанции установлено, что досудебный порядок обжалования решения налогового органа и срок для обращения с заявлением в арбитражный суд предприятием соблюдены.

Доначисление налога на добавленную стоимость за 2 квартал 2011 года в сумме 205 712 329 рублей по эпизоду отражения реституции по сделке с закрытым акционерным обществом «УФСК МОСТ».

В ходе проверки налоговым органом установлено, что по договору купли-продажи от 24.05.2011 № 003132 обществом «Бамтоннельстрой» (продавцом) был передан товар закрытому акционерному обществу «УФСК МОСТ» (покупателю), товар был полностью оплачен покупателем. При передаче покупателю товара заявитель исчислил и уплатил в бюджет налог на добавленную стоимость в сумме 205 712 329 рублей за 2 квартал 2011 года.

Впоследствии сделка купли-продажи была признана недействительной решением Арбитражного суда Красноярского края от 30.04.2013 по делу № А33-15154/2011. Постановлением Третьего апелляционного арбитражного суда от 30.09.2013 указанное решение оставлено без изменения.

Обществом «Бамтоннельстрой» представлена уточнённая декларация по налогу на добавленную стоимость за 2 квартал 2011 года с уменьшением суммы исчисленного налога на 205 712 329 рублей в результате исключения из облагаемой базы стоимости реализации по сделке, признанной судом недействительной (сумма налога заявлена к возврату из бюджета). Извещением от 20.12.2013 №364 налогоплательщик был уведомлен о возврате налога в указанной сумме.

Решением от 20.12.2013 № 364, принятым Межрайонной инспекцией Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам по Красноярскому краю по

результатам камеральной проверки уточненной декларации по налогу на добавленную стоимость за 2 квартал 2011 года, налог был возвращен обществу «Бамтоннельстрой».

Налоговый орган, настаивая на правомерности доначисления по результатам проведения выездной налоговой проверки общества НДС за 2 квартал 2011 года в сумме 205 712 329, указывает на то, что уменьшение суммы налога на добавленную стоимость, исчисленного налогоплательщиком во 2 квартале 2011 года, в результате исключения операций по договору купли-продажи от 24.05.2011 № 003132 в связи с применением последствий недействительности сделки, является неправомерным.

Налоговый орган полагает, что в случае осуществления реституции применению подлежат правила пункта 5 статьи 171 Налогового кодекса Российской Федерации, в соответствии с которым вычетам подлежат суммы налога, предъявленные продавцом покупателю и уплаченные продавцом в бюджет при реализации товаров, в случае возврата этих товаров (в том числе в течение действия гарантийного срока) продавцу или отказа от них. В силу пункта 4 статьи 172 Налогового кодекса Российской Федерации вычеты сумм налога, указанных в пункте 5 статьи 171 настоящего Кодекса, производятся в полном объеме после отражения в учете соответствующих операций по корректировке в связи с возвратом товаров или отказом от товаров (работ, услуг), но не позднее одного года с момента возврата или отказа. По мнению инспекции, положения пункта 5 статьи 171 Налогового кодекса Российской Федерации не конкретизируют основания возврата товара, следовательно, они могут быть применены и для случая возврата товара в связи с применением реституции. В силу изложенных норм, право на предъявление к вычету налога на добавленную стоимость по товарам, возвращенным продавцу, возникает у налогоплательщика в случае подтверждения им факта уплаты налога в бюджет при реализации товаров и фактического возврата этих товаров продавцу. При этом право предъявить к вычету сумму налога на добавленную стоимость возникает у налогоплательщика после отражения соответствующих операций по возврату товара в периоде, в котором был осуществлен возврат товара, а не в периоде реализации.

Суд первой инстанции, соглашаясь с указанными выводами налогового органа, и отказывая в удовлетворении требований общества о признании недействительным решения в указанной части, пришел к выводу о том, что налогоплательщик обязан был отразить реституцию, представляющую собой финансово-хозяйственную операцию, на дату ее совершения, в связи с чем, основания для корректировки налоговых обязательств за 2 квартал 2011 года у заявителя отсутствовали.

Суд апелляционной инстанции соглашается с указанным выводом суда первой инстанции, вместе с тем, приходит к выводу о наличии оснований для признания недействительным решения Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам по Красноярскому краю о привлечении к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения №1 от 31.03.2015 (в редакции решения Управления Федеральной налоговой службы по Красноярскому краю от 08.07.2015 №2.12-13/11054@) в части доначисления и предложения уплатить налог на добавленную стоимость за второй квартал 2011 года в сумме 205 712 329 рублей, на основании следующего.

Согласно статье 57 Конституции Российской Федерации, пункту 1 статьи 3, подпункту 1 пункта 1 статьи 23 и статье 45 Налогового кодекса Российской Федерации налогоплательщики обязаны уплачивать законно установленные налоги в срок, установленный законодательством о налогах и сборах.

В силу пункта 1 статьи 143 Налогового кодекса Российской Федерации заявитель признается плательщиком налога на добавленную стоимость.

В соответствии со статьей 38 Налогового кодекса РФ объект налогообложения - реализация товаров (работ, услуг), имущество, прибыль, доход, расход или иное обстоятельство, имеющее стоимостную, количественную или физическую характеристику, с наличием которого законодательство о налогах и сборах связывает

возникновение у налогоплательщика обязанности по уплате налога. Каждый налог имеет самостоятельный объект налогообложения, определяемый в соответствии с частью второй настоящего Кодекса и с учетом положений настоящей статьи.

В соответствии с подпунктом 1 пункта 1 статьи 146 Налогового кодекса Российской Федерации реализация товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации, в том числе реализация предметов залога и передача товаров (результатов выполненных работ, оказание услуг) по соглашению о предоставлении отступного или новации, а также передача имущественных прав признаются объектом налогообложения.

В силу пункта 1 статьи 39 Налогового кодекса Российской Федерации реализацией товаров, работ или услуг организацией или индивидуальным предпринимателем признается соответственно передача на возмездной основе (в том числе обмен товарами, работами или услугами) права собственности на товары, результатов выполненных работ одним лицом для другого лица, возмездное оказание услуг одним лицом другому лицу, а в случаях, предусмотренных настоящим Кодексом, передача права собственности на товары, результатов выполненных работ одним лицом для другого лица, оказание услуг одним лицом другому лицу - на безвозмездной основе.

Согласно статье 153 НК РФ при определении налоговой базы выручка от реализации товаров (работ, услуг), передачи имущественных прав определяется исходя из всех доходов налогоплательщика, связанных с расчетами по оплате указанных товаров (работ, услуг), имущественных прав, полученных им в денежной и (или) натуральной формах, включая оплату ценными бумагами.

Налоговая база при реализации налогоплательщиком товаров (работ, услуг), если иное не предусмотрено настоящей статьей, определяется как стоимость этих товаров (работ, услуг), исчисленная исходя из цен, определяемых в соответствии со статьей 105.3 настоящего Кодекса, с учетом акцизов (для подакцизных товаров) и без включения в них налога (пункт 1 статьи 154 Налогового кодекса Российской Федерации).

В соответствии со статьей 167 НК РФ моментом определения налоговой базы является наиболее ранняя из следующих дат: 1) день отгрузки (передачи) товаров (работ, услуг), имущественных прав; 2) день оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав.

Согласно пункту 1 статьи 168 Налогового кодекса Российской Федерации при реализации товаров (работ, услуг), передаче имущественных прав налогоплательщик (налоговый агент, указанный в пунктах 4 и 5 статьи 161 настоящего Кодекса) дополнительно к цене (тарифу) реализуемых товаров (работ, услуг), передаваемых имущественных прав обязан предъявить к оплате покупателю этих товаров (работ, услуг), имущественных прав соответствующую сумму налога.

В соответствии с пунктом 3 статьи 168 Налогового кодекса Российской Федерации при реализации товаров (работ, услуг), передаче имущественных прав, а также при получении сумм оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав выставляются соответствующие счета-фактуры не позднее пяти календарных дней, считая со дня отгрузки товара (выполнения работ, оказания услуг), со дня передачи имущественных прав или со дня получения сумм оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав. При изменении стоимости отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг), переданных имущественных прав, в том числе в случае изменения цены (тарифа) и (или) уточнения количества (объема) отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг), переданных имущественных прав, продавец выставляет покупателю корректировочный счет-фактуру не позднее пяти календарных дней считая со дня составления документов, указанных в пункте 10 статьи 172 настоящего Кодекса.

В соответствии с пунктом 1 статьи 54 Налогового кодекса Российской Федерации налогоплательщики-организации исчисляют налоговую базу по итогам каждого

налогового периода на основе данных регистров бухгалтерского учета и (или) на основе иных документально подтвержденных данных об объектах, подлежащих налогообложению либо связанных с налогообложением. При обнаружении ошибок (искажений) в исчислении налоговой базы, относящихся к прошлым налоговым (отчетным) периодам, в текущем налоговом (отчетном) периоде перерасчет налоговой базы и суммы налога производится за период, в котором были совершены указанные ошибки (искажения).

В силу пункта 1 статьи 81 Налогового кодекса Российской Федерации при обнаружении налогоплательщиком в поданной им в налоговый орган налоговой декларации факта не отражения или неполноты отражения сведений, а также ошибок, приводящих к занижению суммы налога, подлежащей уплате, налогоплательщик обязан внести необходимые изменения в налоговую декларацию и представить в налоговый орган уточненную налоговую декларацию в порядке, установленном настоящей статьей.

Налоги устанавливаются законодателем в соответствии с сущностью каждого из них и как элементы единой налоговой системы, параметры и условия функционирования которой применительно к каждому налогоплательщику определяются объективными закономерностями и требованиями, включая экономическую обоснованность и недопустимость произвольного установления налога (Постановление Конституционного Суда РФ от 01.07.2015 № 19-П «По делу о проверке конституционности положения подпункта 4 пункта 1 статьи 162 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой общества с ограниченной ответственностью «Сони Мобайл Коммюникейшнз Рус», определения Конституционного Суда Российской Федерации от 1 октября 2009 года № 1268-О-О и № 1269-О-О, от 1 декабря 2009 года № 1484-О-О, от 6 июля 2010 года №1084-О-О и от 7 декабря 2010 года № 1718-О-О).

В силу правовой позиции Конституционного Суда Российской Федерации, изложенной в Постановлении от 22 июня 2009 года № 10-П, налогообложение, выступая ограничением права собственности, должно быть основано на конституционном принципе равенства, который в налогообложении понимается, прежде всего, как его равномерность, нейтральность и справедливость, в связи с чем, недопустимо двойное обложение одним и тем же налогом одних и тех же объектов, а также взимание налога при отсутствии экономического обоснования, определенного законом.

В Постановлении Конституционного Суда Российской Федерации от 17.03.2009 №5-П «По делу о проверке конституционности положения, содержащегося в абзацах четвертом и пятом пункта 10 статьи 89 Налогового кодекса Российской Федерации, в связи с жалобой общества с ограниченной ответственностью «Варм» сказано, что по смыслу статьи 57 Конституции Российской Федерации, закрепленной в ней обязанности каждого платить законно установленные налоги и сборы корреспондирует право каждого не быть принужденным к уплате налогов и сборов, не отвечающих указанному критерию. Это право, как следует из данной статьи во взаимосвязи со статьей 18 Конституции Российской Федерации, определяет смысл, содержание и применение налогового законодательства, соответствующую деятельность законодательной и исполнительной власти, местного самоуправления и обеспечивается правосудием.

Конституция Российской Федерации гарантирует каждому судебную защиту его прав и свобод (статья 46, часть 1). Право на судебную защиту относится к основным правам и свободам человека, оно признается и гарантируется в Российской Федерации согласно общепризнанным принципам и нормам международного права и в соответствии с Конституцией Российской Федерации и не подлежит ограничению (статьи 17 (части 1 и 2) и 56 (часть 3) Конституции Российской Федерации). Как неоднократно указывал Конституционный Суд Российской Федерации, данное право предполагает наличие таких конкретных правовых гарантий, которые позволяют реализовать его в полном объеме и обеспечивать эффективное восстановление в правах посредством правосудия,

отвечающего общеправовым требованиям справедливости и равенства (Постановления от 14 июля 2005 года № 9-П, от 26 декабря 2005 года № 14-П и от 25 марта 2008 года №6-П).

Ценность права на судебную защиту как важнейшей конституционной гарантии всех других прав и свобод предопределена особой ролью судебной власти и ее прерогативами по осуществлению правосудия, в том числе путем контроля за обеспечением верховенства и прямого действия Конституции Российской Федерации и федеральных законов на всей территории Российской Федерации (статьи 18, 118 (часть 2), 120 (часть 1), 125, 126, 127 и 128 (часть 3) Конституции Российской Федерации); эти прерогативы, закрепленные Конституцией Российской Федерации исходя из принципа разделения государственной власти на законодательную, исполнительную и судебную (статьи 10 и 11 (часть 1) Конституции Российской Федерации), согласуются с сущностью судебной власти, независимой и беспристрастной по своей природе, и предопределяют значение судебных решений, которые выносятся именем Российской Федерации и имеют обязательный характер, в том числе для установления законности актов налоговых органов, действий или бездействия их должностных лиц (Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 4 апреля 2002 года № 8-П).

Согласно правовой позиции Конституционного Суда Российской Федерации, изложенной в пункте 2.3 Определения Конституционного Суда Российской Федерации от 03.07.2008 № 630-О-П «По жалобе муниципального учреждения жилищно-коммунального хозяйства «Дирекция единого заказчика» на нарушение конституционных прав и свобод пунктом 2 статьи 173 Налогового кодекса Российской Федерации», в случаях, когда суды при рассмотрении дела не исследуют по существу его фактические обстоятельства, а ограничиваются установлением формальных условий применения нормы, право на судебную защиту, закрепленное статьей 46 (часть 1) Конституции Российской Федерации, оказывается существенно ущемленным.

Конституционный Суд Российской Федерации в Постановлении от 28.10.1999 №14-П и Определении от 18.04.2006 №87-О, конкретизируя правовую позицию, изложенную в Постановлениях от 6 июня 1995 года № 7-П и от 13 июня 1996 года №14-П, применительно к налоговым спорам, указал, что гарантируемая статьями 35 и 46 Конституции Российской Федерации судебная защита прав и законных интересов налогоплательщиков при принятии решения о правомерности отказа в предоставлении несвоевременно заявленных налоговых вычетов не может быть обеспечена без установления, исследования и оценки всех имеющих значение для правильного разрешения дела обстоятельств, которые в соответствии с налоговым законодательством должны учитываться при решении вопросов о возможности предоставления налоговых вычетов.

В Определении от 01.10.2008 № 675-О-П Конституционный суд Российской Федерации указал, что налогоплательщик в рамках судопроизводства в арбитражном суде во всяком случае не может быть лишен возможности обратиться за защитой своего права на возмещение налога на добавленную стоимость, и что арбитражный суд в случае сомнений в правомерности применения (или отказа в предоставлении) налогового вычета обязан установить, исследовать и оценить всю совокупность имеющих значение для правильного разрешения дела обстоятельств (оплата покупателем товаров (работ, услуг), фактические отношения продавца и покупателя, наличие документов, подтверждающих уплату налога в составе цены товара (работы, услуги), и т.п.), которые должны учитываться при решении вопроса о возмещении данного налога, в том числе за пределами установленного пунктом 2 статьи 173 Налогового кодекса Российской Федерации срока, если реализации права налогоплательщика в течение этого срока препятствовали обстоятельства, связанные, в частности, с невыполнением налоговым органом возложенных на него обязанностей или с невозможностью получить возмещение, несмотря на своевременно предпринятые к тому действия со стороны налогоплательщика, и т.п.

Аналогичный правовой подход изложен Конституционным судом Российской Федерации также в Определениях от 24.09.2013 № 1275-О, от 22.01.2014 № 63-О, от 27.10.2015 № 2428-О. Приведенная позиция поддержана Верховным Судом Российской Федерации в Определении от 10.09.2014 №305-КГ14-1428 по делу №А40-79533/13-91-271.

Как отметил Конституционный Суд Российской Федерации в Определении от 27.10.2015 №2428-О, разрешение вопроса о правомерности предоставления налогоплательщику права на применение налогового вычета по НДС с учетом предусмотренного законодателем срока на его реализацию осуществляется правоприменительными органами, то есть не только судами, но и налоговыми органами, исходя из фактических обстоятельств конкретного дела, позволяющих установить соответствующий налоговый период, с которым связано начало течения указанного срока, а также обстоятельств, препятствующих его соблюдению.

Согласно Определению Конституционного Суда РФ от 20.03.2007 №209-О-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью «Ханса лизинг» на нарушение конституционных прав и свобод положениями статьи 88, пунктов 1, 5 и 6 статьи 100, пункта 1 статьи 101 и абзацев второго и третьего пункта 1 статьи 172 Налогового кодекса Российской Федерации», что касается споров о праве на налоговые вычеты по налогу на добавленную стоимость, порядок применения которых определен в оспариваемых положениях абзацев второго и третьего пункта 1 статьи 172 Налогового кодекса Российской Федерации, то при их разрешении арбитражные суды не должны ограничиваться установлением только формальных условий применения норм законодательства о налогах и сборах и в случае сомнений в правомерности применения налогового вычета обязаны установить, исследовать и оценить всю совокупность имеющих значение для правильного разрешения дела обстоятельств (Определение Конституционного Суда Российской Федерации от 16 ноября 2006 года №467-О об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Янникова В.Л. на нарушение его конституционных прав пунктами 1, 2 и 5 статьи 169, пунктами 1 и 2 статьи 171 и пунктом 1 статьи 172 Налогового кодекса Российской Федерации).

Таким образом, из приведенных выше правовых позиций Конституционного Суда Российской Федерации следует, что и налоговый орган, разрешая вопрос о правомерности предоставления налогоплательщику права на применение налогового вычета по НДС, и арбитражный суд при рассмотрении споров о праве на налоговые вычеты по налогу на добавленную стоимость, не должны действовать формально, ограничиваясь установлением только формальных условий применения норм законодательства о налогах и сборах, а должны установить, исследовать и оценить всю совокупность имеющих значение для правильного разрешения вопроса обстоятельств.

Судом апелляционной инстанции установлены следующие конкретные имеющие значение для правильного разрешения дела обстоятельства, позволяющие сделать вывод о наличии оснований для удовлетворения апелляционной жалобы общества.

Как следует из материалов дела и не оспаривается налоговым органом, на момент принятия налоговым органом оспариваемого решения сторонами по сделке были совершены все действия, в результате которых стороны возвратились в первоначальное положение.

10.10.2013 ЗАО «УФСК МОСТ» возвратило обществу ранее переданное имущество.

В период с 10 по 21 октября 2013 года заявитель возвратил обществу «УФСК МОСТ» денежные средства, полученные от ЗАО «УФСК МОСТ» в счет оплаты имущества по договору купли-продажи. Общество «УФСК МОСТ», отразив последствия двусторонней реституции, перечислило сумму НДС в бюджет платежными поручениями №117 от 20.01.2014, №314 от 20.02.2014, №489 от 20.03.2014.

Спорная сумма налога была возвращена налоговым органом заявителю по результатам проверки уточненной налоговой декларации по НДС за 2 квартал 2011 года, о

чем инспекция уведомила налогоплательщика извещением от 20.12.2013; при этом инспекция была осведомлена о всех фактических обстоятельствах подачи обществом уточненной налоговой декларации по НДС за 2 квартал 2011 года, что подтверждается письмом общества, адресованным налоговому органу, от 05.12.2013 №3052.

С даты возврата обществу НДС и до вручения обществу акта выездной налоговой проверки №1 от 02.02.2015 инспекция не уведомляла общество об изменении своей позиции по вопросу правильности представления налогоплательщиком уточненной налоговой декларации за 2 квартал 2011 года; проверка общества была окончена 02.12.2014, акт проверки вручен обществу 02.02.2015 – спустя месяц после истечения срока для применения налогового вычета по пункту 5 статьи 171 Налогового кодекса Российской Федерации.

При этом материалами дела подтверждается и налоговым органом не оспаривается право налогоплательщика на возврат НДС, уплаченного обществом по недействительной сделке, а также то, что применение обществом иного способа возврата НДС, отличного от предлагаемого налоговым органом, не повлекло наступления отрицательных последствий для бюджета.

Кроме того, из материалов дела следует, что поскольку порядок отражения хозяйственных операций в целях исчисления НДС в случае признания сделки недействительной и применения двусторонней реституции налоговым законодательством не предусмотрен, общество, до подачи уточненной налоговой декларации за 2 квартал 2011 года, 04.12.2013 обратилось в налоговый орган с соответствующим запросом №3039, однако ответ на запрос общества по существу дан не был; в адрес общества было направлено письмо от 18.12.2013 № 2.8-06//205008 с разъяснением, касающимся вопросов налогообложения при расторжении договора, а не признании сделки недействительной, т.е. налоговый орган фактически не дал налогоплательщику прямых указаний о том, как нужно действовать в ситуации возвращения покупателем товара продавцу вследствие применения реституции.

По мнению суда апелляционной инстанции, указанные выше обстоятельства свидетельствуют о добросовестном поведении налогоплательщика и об отсутствии у общества цели уклониться от исполнения обязанности по уплате налогов.

Кроме того, материалами дела подтверждается, что налоговый орган, зная на момент проведения проверки представленной обществом уточненной налоговой декларации по НДС за 2 квартал 2011 года об всех фактических обстоятельствах ее представления, фактически подтвердил право общества на вычет, приняв решение о возврате НДС налогоплательщику по результатам проверки уточненной декларации. Сумма налога была возвращена обществу.

Налоговый орган на момент принятия оспариваемого решения, уже подтвердил право налогоплательщика на возврат спорной суммы НДС, возвратил обществу указанный налог; был осведомлен о наличии вступившего в законную силу решения по делу, №А33-15154/2011, подтверждающего наличие у общества права на возврат налога, а также о том, что сторонами по сделке были совершены все действия, в результате которых стороны возвратились в первоначальное положение (подписаны акты о возврате имущества продавцу, обществом контрагенту возвращены денежные средства, покупателем восстановлен НДС В бюджете).

При этом при выездной проверке не было установлено новых обстоятельств или новых доказательств, которые повлияли бы на оценку правомерности представления обществом уточненной налоговой декларации по НДС за 2 квартал 2011 года; все документы, на основании которых налоговый орган сделал вывод о необоснованности уточнения заявителем налоговых обязательств за период совершения сделки, были предоставлены налоговому органу при камеральной налоговой проверке уточненной декларации. Следовательно, на момент принятия оспариваемого решения инспекция

располагала всеми документами, подтверждающими наличие у заявителя права на возврат НДС, уплаченного по недействительной сделке.

Принятие оспариваемого решения налогового органа о доначислении и предложении уплатить спорную сумму НДС означает необходимость возврата спорной суммы НДС в бюджет, что, в свою очередь, влечет возникновение у общества права на возврат указанного налога.

Таким образом, общество, имеющее право на возврат НДС, уплаченного обществом по недействительной сделке, и получившее спорную сумму НДС на основании решения налогового органа в 2013 году, в случае отказа в удовлетворении требований заявителя, вынуждено будет вернуть спорную сумму НДС в бюджет и тут же обратиться за применением налогового вычета в указанной сумме в соответствии с пунктом 5 статьи 171 Налогового кодекса Российской Федерации.

С учетом установленных выше фактических обстоятельств дела, учитывая значительный размер суммы НДС, подлежащего возврату обществу, наличие у общества подтвержденного налоговым органом права на возврат указанного налога, а также факт возврата налоговым органом спорной суммы НДС обществу, суд апелляционной инстанции полагает, что, доначисление и предложение уплатить спорную сумму налога повлечет возложение на общество необоснованного и экономически неоправданного бремени в виде последствий изъятия указанной суммы из оборота общества.

Суд апелляционной инстанции принимает во внимание также то обстоятельство, что право на возврат указанной суммы НДС путем применения налогового вычета в соответствии с пунктом 5 статьи 171 Налогового кодекса Российской Федерации возникло у общества еще в 2013 году, после совершения сторонами по сделке всех действий, в результате которых стороны возвратились в первоначальное положение, т.е. после наступления тех обстоятельств, на основании которых общество подало уточненную налоговую декларацию за 2 квартал 2011 года, следовательно, нет оснований для вывода о том, что использование неверного способа возврата налога повлекло возникновение для налогоплательщика каких-либо необоснованных преимуществ или привело к наступлению отрицательных последствий для бюджета. Данное обстоятельство подтверждается и тем, что по результатам проверки на спорную доначисленную сумму НДС не были начислены штрафы и пени.

На основании изложенного суд апелляционной инстанции полагает, что доначисление и предложение уплатить спорную сумму НДС экономически необоснованно, нарушает баланс частных и публичных интересов и противоречит конституционному принципу равенства налогообложения.

Таким образом, суд апелляционной инстанции приходит к выводу о том, что решением налогового органа в указанной части на налогоплательщика были возложены экономически необоснованные налоговые обязанности, в связи с чем, решение налогового органа в части доначисления и предложения уплатить налог на добавленную стоимость за второй квартал 2011 года в сумме 205 712 329 рублей подлежит признанию недействительным.

При этом суд апелляционной инстанции считает необходимым обратить внимание на следующее.

В соответствии с пунктом 1 статьи 166 Гражданского кодекса Российской Федерации, недействительной сделка может быть в силу признания ее таковой судом (оспоримая сделка) либо независимо от такого признания (ничтожная сделка).

Согласно пункту 1 статьи 167 Гражданского кодекса Российской Федерации недействительная сделка не влечет юридических последствий, за исключением тех, которые связаны с ее недействительностью, и недействительна с момента ее совершения.

При недействительности сделки каждая из сторон обязана вернуть другой все полученное по сделке, а в случае невозможности вернуть полученное в натуре (в том числе тогда, когда полученное выражается в пользовании имуществом, выполненной

работе или предоставленной услуге) возместить его стоимость, если иные последствия недействительности сделки не предусмотрены законом (пункт 2 статьи 167 Гражданского кодекса Российской Федерации).

Из приведенных выше норм следует, что основным последствием признания сделки недействительной является реституция, то есть возвращение сторон в первоначальное состояние, в котором они пребывали до совершения сделки.

При этом сам факт признания сделки недействительной не является достаточным основанием для внесения изменений в бухгалтерский и налоговый учет участников сделки и перерасчета их налоговых обязательств. Все последующие изменения стоимости или количества (объемов) совершенных в соответствующем налоговом или отчетном периоде хозяйственных операций, в том числе ввиду возврата товара, непринятия части работ (услуг) или оспаривания сделки, на основании которой была произведена хозяйственная операция, подлежат учету налогоплательщиком как новые факты (события) хозяйственной жизни в налоговом (отчетном) периоде их возникновения (периоде возврата товара, уменьшения его цены, реституции в связи с признанием сделки недействительной).

Согласно позиции Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации, изложенной в Информационном письме № 148 от 17.11.2011, по смыслу статьи 54 Налогового кодекса Российской Федерации налоговые последствия влекут не сами гражданско-правовые сделки, а совершаемые в их исполнение финансово-хозяйственные операции, отражаемые в бухгалтерском учете. При этом налогообложению подвергается финансовый результат, формируемый по итогам налогового (отчетного) периода на основе данных регистров бухгалтерского учета, в том числе совокупности совершенных в этом периоде названных операций. В случае фактического осуществления реституции финансово-хозяйственные операции по возврату имущества подлежат отражению на дату их совершения.

Таким образом, перерасчет налоговых обязательств по недействительной сделке должен проводиться после осуществления двусторонней реституции, т.е. возврата сторонами друг другу всего полученного по сделке.

Аналогичная правовая позиция изложена в постановлении Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации №12992/12 от 12.03.2013, Определении Верховного Суда Российской Федерации от 11.01.2017 №309-КГ16-18301.

Правомерность применения указанного выше разъяснения Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации, в том числе к НДС подтверждается сложившейся судебной арбитражной практикой (Определение Верховного Суда Российской Федерации от 09.10.2014 №309-КГ14-2300).

С учетом изложенного суд первой инстанции пришел к правильному выводу о том, что признание договора купли-продажи недействительным не может повлечь у продавца и покупателя обязанности исказить в бухгалтерском учете реальные факты их хозяйственной деятельности, поэтому налогоплательщик обязан был отразить реституцию, представляющую собой финансово-хозяйственную операцию, на дату ее совершения.

Судом первой инстанции правомерно отклонена ссылка налогоплательщика на то, что при обнаружении ошибок (искажений) в исчислении налоговой базы, относящихся к прошлым налоговым (отчетным) периодам, в текущем налоговом (отчетном) периоде перерасчет налоговой базы и суммы налога производится за период, в котором были совершены указанные ошибки (искажения) и в данном случае искажения налоговой базы привели к излишним налоговым обязательствам заявителя перед бюджетом; общество в уточненной декларации по налогу на добавленную стоимость за 2 квартал 2011 года, уточнило свои налоговые обязательства с учетом оспоренной сделки и проведенной реституции, на основании следующего.

В соответствии с пунктом 2 приказа Минфина России от 28.06.2010 № 63н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности» (ПБУ 22/2010)», неправильное отражение (не отражение) фактов хозяйственной деятельности в бухгалтерском учете и (или) бухгалтерской отчетности организации (далее – ошибка) может быть обусловлено, в частности:

- неправильным применением законодательства Российской Федерации о бухгалтерском учете и (или) нормативных правовых актов по бухгалтерскому учету,

- неправильной квалификацией или оценкой фактов хозяйственной деятельности.

Не являются ошибками неточности или пропуски в отражении фактов хозяйственной деятельности в бухгалтерском учете и (или) бухгалтерской отчетности организации, выявленные в результате получения новой информации, которая не была доступна организации на момент отражения (не отражения) таких фактов хозяйственной деятельности.

В регистрах бухгалтерского учета отражается информация о фактах хозяйственной деятельности организации (статьи 9 и 10 Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете»). Согласно статье 3 Федерального закона № 402-ФЗ факт хозяйственной жизни - сделка, событие, операция, которые оказывают или способны оказать влияние на финансовое положение экономического субъекта, финансовый результат его деятельности и (или) движение денежных средств.

Таким образом, для того, чтобы определить, в каком налоговом периоде учитывается перерасчет расходов, необходимо установить, является ли такой перерасчет результатом обнаружения ошибок (искажений) в исчислении налоговой базы прошлого налогового периода либо результатом изменения фактических обстоятельств, произошедших в текущем налоговом периоде.

Судом первой инстанции сделан правильный вывод о том, что признание сделки 2011 года недействительной и проведение реституции в последующий налоговый период (в 2013 году) является новым фактом хозяйственной деятельности текущего периода, то есть новой информацией, которая не была доступна организации на момент отражения (не отражения) таких фактов хозяйственной деятельности в 2011 году. Следовательно, такие факты нельзя отнести к не отражению (ошибочному отражению) операций либо неточностям, являющимися основанием для внесения изменения в бухгалтерский и налоговый учет и подачи уточненной налоговой декларации по НДС за 2011 год.

Вышеизложенное свидетельствует о том, что у заявителя отсутствовали основания для внесения изменений в бухгалтерский и налоговый учет и перерасчета своих налоговых обязательств за период совершения сделки купли-продажи (2 квартал 2011 года).

Таким образом, хозяйственную операцию по возврату товара, совершенную вследствие признания сделки недействительной, необходимо было отразить в бухгалтерском и налоговом учете ее участников на момент проведения реституции, то есть, на дату приемки-передачи имущества и дату возврата продавцом ранее полученных денежных средств, соответственно, в связи с чем, основания для корректировки налоговых обязательств за 2 квартал 2011 года у заявителя отсутствовали.

Доводы налогоплательщика о том, что обществом была допущена ошибка (в том числе о том, что в 2011 году, на момент отражения в бухгалтерском и налоговом учете недействительной сделки по купле-продаже, общество изначально знало, что сделка оспорима и может быть признана недействительной; перерасчет налоговой базы по НДС за 2011 год был сделан обществом именно потому, что обществом в 2011 году была допущена ошибка (искажение) - в учете была отражена операция по недействительной сделке; недобросовестность действий общества, приведшая к ошибкам (искажениям) в бухгалтерском и налоговом учете, установлена судом в решении по делу №А33-15154/2011, содержание которого не принято во внимание ни налоговым органом, ни судом первой инстанции; указанным решением установлено, что общество

осуществило ряд умышленных недобросовестных действий, направленных на то, чтобы не уведомить акционеров о том, что на общем собрании акционеров будет решаться вопрос об одобрении сделки с заинтересованностью (договора купли-продажи между обществом и ЗАО «УФСК МОСТ»), т.е. общество в 2011 году должно было знать о совершении сделки с нарушением закона, но в результате недобросовестных действий его должностных лиц допустило ошибки (искажения) в бухгалтерском и налоговом учете), в связи с чем, общество правомерно произвело перерасчет налоговой базы по НДС за 2 квартал 2011 года, отклоняются судом апелляционной инстанции как не соответствующие фактическим обстоятельствам дела и не основанные на нормах действующего законодательства.

Довод налогоплательщика о том, что заключение договора купли-продажи от 24.05.2011 не повлекло наступления правовых последствий, имущество, являющееся предметом сделки, фактически осталось во владении и распоряжении общества, соответственно, включение обществом в налоговую базу 2 квартала 2011 года операций по реализации имущества по указанной сделке было ошибочным, не может быть принят во внимание судом апелляционной инстанции, поскольку основан на неверном толковании норма права.

Довод общества о том, что суд не дал оценку тому факту, что в отношении проведения реституции налоговый орган считает правомерным подавать за налоговый период, в котором была заключена сделка, уточненную декларацию по налогу на прибыль (налог к доплате в бюджет), и одновременно считает неправомерным подавать за тот же период уточненную декларацию по НДС (налог к возврату из бюджета), отклоняется как не имеющий правового значения для оценки решения налогового органа в оспариваемой обществом части.

Вместе с тем, учитывая вышеизложенное выше, принимая во внимание, что нормами действующего законодательства прямо не урегулирован порядок отражения хозяйственных операций в целях исчисления НДС в случае признания сделки недействительной и применения двусторонней реституции, и в соответствии с пунктом 7 статьи 3 НК РФ, неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика (плательщика сборов), суд апелляционной инстанции приходит к выводу о наличии оснований для признания недействительным оспариваемого решения налогового органа в части доначисления и предложения уплатить НДС за 2 квартал 2011 года в сумме 205 712 329 рублей.

Доначисление налога на имущество организаций по эпизоду отражения в учете переоценки основных средств.

Принимая оспариваемое решение, налоговый орган пришел к выводу о неправомерном осуществлении налогоплательщиком переоценки стоимости основных средств по состоянию на 01.01.2011, в связи с чем, обществу был доначислен налог на имущество в сумме 12 313 200 рублей, за несвоевременную уплату налога начислены пени в сумме 2 805 548 рублей 57 копеек, общество привлечено к ответственности на основании статьи 122 Налогового кодекса Российской Федерации в виде штрафа в сумме 820 880 рублей.

Арбитражный суд Красноярского края пришел к обоснованному выводу о недействительности оспариваемого решения по данному эпизоду, при этом суд первой инстанции правомерно исходил из следующего.

Согласно пункту 1 статьи 373 Налогового кодекса Российской Федерации налогоплательщиками налога на имущество организаций признаются организации, имеющие имущество, признаваемое объектом налогообложения в соответствии со статьей 374 настоящего Кодекса.

Объектами налогообложения для российских организаций признается движимое и недвижимое имущество (в том числе имущество, переданное во временное владение, в

пользование, распоряжение, доверительное управление, внесенное в совместную деятельность или полученное по концессионному соглашению), учитываемое на балансе в качестве объектов основных средств в порядке, установленном для ведения бухгалтерского учета, если иное не предусмотрено статьями 378, 378.1 и 378.2 настоящего Кодекса (пункт 1 статьи 374 Налогового кодекса Российской Федерации).

В силу пунктов 1, 2 статьи 375 Налогового кодекса Российской Федерации налоговая база определяется как среднегодовая стоимость имущества, признаваемого объектом налогообложения; налоговая база в отношении отдельных объектов недвижимого имущества определяется как их кадастровая стоимость по состоянию на 1 января года налогового периода в соответствии со статьей 378.2 настоящего Кодекса. При определении налоговой базы как среднегодовой стоимости имущества, признаваемого объектом налогообложения, такое имущество учитывается по его остаточной стоимости, сформированной в соответствии с установленным порядком ведения бухгалтерского учета, утвержденным в учетной политике организации. В случае, если остаточная стоимость имущества включает в себя денежную оценку предстоящих в будущем затрат, связанных с данным имуществом, остаточная стоимость указанного имущества для целей настоящей главы определяется без учета таких затрат. В случае, если для отдельных объектов основных средств начисление амортизации не предусмотрено, стоимость указанных объектов для целей налогообложения определяется как разница между их первоначальной стоимостью и величиной износа, исчисляемой по установленным нормам амортизационных отчислений для целей бухгалтерского учета в конце каждого налогового (отчетного) периода (пункт 3 статьи 375 Налогового кодекса Российской Федерации).

Пунктом 4 статьи 376 Налогового кодекса Российской Федерации установлено, что среднегодовая стоимость имущества, признаваемого объектом налогообложения, за налоговый период определяется как частное от деления суммы, полученной в результате сложения величин остаточной стоимости имущества (без учета имущества, налоговая база в отношении которого определяется как его кадастровая стоимость) на 1-е число каждого месяца налогового периода и последнее число налогового периода, на количество месяцев в налоговом периоде, увеличенное на единицу. Налоговым периодом признается календарный год (пункт 1 статьи 379 Налогового кодекса Российской Федерации).

Положениями Федерального закона от 21.11.1996 № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете», действовавшего в период спорных правоотношений, с учетом пунктов 14, 15 Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01 (далее - ПБУ 6/01), утвержденного приказом Минфина Российской Федерации от 30.03.2001 №26н, допускалось изменение первоначальной стоимости основных средств, в которой они приняты к бухгалтерскому учету не чаще одного раза в год в порядке, установленном учетной политикой организации.

Согласно пункту 7 ПБУ 6/01 основные средства принимаются к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости. Первоначальной стоимостью основных средств, приобретенных за плату, признается сумма фактических затрат организации на приобретение, сооружение и изготовление, за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством Российской Федерации); первоначальной стоимостью основных средств, внесенных в счет вклада в уставный (складочный) капитал организации, признается их денежная оценка, согласованная учредителями (участниками) организации, если иное не предусмотрено законодательством Российской Федерации (пункты 8, 9 ПБУ 6/01).

Как следует из материалов дела, обществом «Бамтоннельстрой» на основании положения об учетной политике на 2010 год произведена переоценка стоимости основных средств по состоянию на 01.01.2011. Остаточная стоимость внеоборотных активов по

состоянию на 31.12.2010 составляла 3 933 560 627 рублей, а по состоянию на 01.01.2011 - 2 779 938 86 рублей.

Проведение переоценки стоимости объектов основных средств было предусмотрено: положением об учетной политике общества «Бамтоннельстрой» на 2010 год (в редакции приказа от 01.10.2010 № 453 «Об изменении и дополнении учетной политики организации для целей бухгалтерского учета на 2010 год») - по состоянию на 01.01.2010, с отражением ее результатов по состоянию на 31.12.2010; положением об учетной политике общества «Бамтоннельстрой» на 2011 год (в редакции приказа от 25.12.2010 № 455 «Об изменении и дополнении учетной политики организации для целей бухгалтерского учета на 2011 год») – по состоянию на 31.12.2011.

Налоговый орган полагает, что проведение переоценки имущественного комплекса общества «Бамтоннельстрой» по состоянию на 01.01.2011 не соответствует требованиям законодательства и учетной политике, принятой налогоплательщиком.

Апелляционная коллегия считает данный довод несостоятельным и подлежащим отклонению по следующим основаниям.

В редакции приказа Минфина Российской Федерации от 12.12.2005 №147н, действовавшей до 2011 года, пункт 15 ПБУ 6/01 предусматривал возможность проведения переоценки объектов основных средств по текущей (восстановительной) стоимости не чаще одного раза в год (на начало отчетного года). В силу пункта 15 ПБУ 6/01 в редакции приказа Минфина Российской Федерации от 24.12.2010 № 186н, действующей начиная с отчетности 2011 года, коммерческая организация может не чаще одного раза в год (на конец отчетного года) переоценивать группы однородных объектов основных средств по текущей (восстановительной) стоимости. Переоценка объекта основных средств производится путем пересчета его первоначальной стоимости или текущей (восстановительной) стоимости, если данный объект переоценивался ранее, и суммы амортизации, начисленной за все время использования объекта.

В силу ПБУ 1/2008 организация при формировании учетной политики самостоятельно может определить в рамках пункта 15 ПБУ 6/01 в учетной политике порядок проведения переоценки основных средств (например, периодичность проведения переоценки, группы однородных объектов основных средств и т.п.).

В соответствии со статьей 6 Федерального закона от 21 ноября 1996 года №129-ФЗ «О бухгалтерском учете» (действовал в 2010-2011 годах) изменение учетной политики может производиться в случаях изменения законодательства РФ или нормативных актов органов, осуществляющих регулирование бухгалтерского учета, разработки организацией новых способов ведения бухгалтерского учета или существенного изменения условий ее деятельности. В целях обеспечения сопоставимости данных бухгалтерского учета изменения учетной политики должны вводиться с начала финансового года.

Как пояснило общество, для ОАО «Бамтоннельстрой» рассматриваемая переоценка была первичной, до этого момента переоценка не проводилась; данный факт был проигнорирован налоговым органом. В 4 квартале 2010 года в ОАО «Бамтоннельстрой» была начата работа по проведению первичной переоценки основных средств. С этой целью, параллельно с уже проводимой инвентаризацией имущества, был издан приказ №453 от 01.10.2010 о внесении изменения в учетную политику. Основная цель данного приказа - заявить о намерении провести переоценку основных средств по состоянию на 01.01.2011, что соответствует требованиям действовавшей в 2010 году редакции ПБУ 6, в соответствии с которой результаты проведенной по состоянию на первое число отчетного года переоценки объектов основных средств подлежат отражению в бухгалтерском учете обособленно. Результаты переоценки не включаются в данные бухгалтерской отчетности предыдущего отчетного года и принимаются при формировании данных бухгалтерского баланса на начало отчетного года.

При этом ОАО «Бамтоннельстрой» в пояснениях суду первой инстанции и неоднократных пояснениях в адрес налогового органа сообщало, что, действительно, в

тексте приказа № 453 была допущена описка в части даты переоценки и указано, что вносятся изменения в учетную политику 2010 года. При этом все сомнения и описки были устранены в процессе ведения дальнейшей работы по переоценке имущества, оформленные приказами №454 от 01.12.2010 и № 455 от 25.12.2010, в которых указано, что переоценка проводится по состоянию на 01.01.2011, а учетная политика изменяется с 2011 года с учетом внесенных в законодательство РФ изменений. В декабре 2010 года, когда работа по инвентаризации уже была закончена, было утверждено решение о переоценке (протокол Совета директоров общества «Бамтоннельстрой» от 17.12.2010), указанная ошибка уже была выявлена налогоплательщиком. Кроме того, из средств массовой информации уже стало известно о принятых изменениях в ПБУ 6/01, в соответствии с которыми результаты переоценки подлежат обособленному учету на конец отчетного года. При этом договор на оценку уже был заключен с заданием на оценку по состоянию на 01.01.2011.

На основании изложенного, апелляционная коллегия поддерживает вывод суда первой инстанции о том, что указание заявителем даты переоценки «01.01.2011» вместо «31.12.2010» было обусловлено изменением законодательства и ошибка носила технический характер, поскольку фактически действия налогоплательщика были направлены на установление стоимости основных средств для целей налогообложения в 2011 году, в связи с чем, указанная неточность, допущенная налогоплательщиком, не может являться основанием для признания результатов переоценки не подлежащими применению в обозначенных целях.

Довод налогового органа о том, что ОАО «Бамтоннельстрой» не могло внести в свою учетную политику изменения приказом № 455 от 25.12.2010 в связи с поздним опубликованием и регистрацией приказа Минфина РФ 24.12.2010 № 186н, также является несостоятельным и подлежит отклонению.

В соответствии с внесенными приказом №186н изменениями, результаты переоценки подлежат обособленному отражению по состоянию на конец отчетного года.

Как пояснил заявитель в отзыве на апелляционную жалобу, во избежание недоразумений, двусмысленности и регламентации отражения в бухгалтерском учете результатов переоценки в соответствии с принятыми изменениями, был издан приказ №455 от 25.12.2010 «О внесении изменений в учетную политику для целей бухгалтерского учета на 2011 год». На момент издания приказа № 455 в средствах массовой информации подобные изменения уже были оглашены, поэтому ОАО «Бамтоннельстрой» ничего не препятствовало изданию приказа № 455 от 25.12.2010, распространяющий свое действие на 2011 год. Тем более, что ближайшая бухгалтерская отчетность и ближайшая декларация по налогу на имущество по данным изменениям должна быть сформирована не ранее апреля 2011 года.

Также общество обратило внимание апелляционной коллегии на то, что в приказе № 454 от 01.12.2010 о порядке проведения переоценки была закреплена дата 01.01.2011, договор с оценщиком уже был заключен с заданием на оценку по состоянию на 01.01.2011. Переоценке подлежали 2360 единиц основных средств, объем работы был значительным по времени и трудозатратам. Поэтому отчет оценщика был получен ОАО «Бамтоннельстрой» только в апреле 2011 года.

Установленные факты в их хронологии подтверждают, что ОАО «Бамтоннельстрой» в 4 квартале 2010 года имело намерение провести свою первичную переоценку, начиная именно с 01.01.2011. ОАО «Бамтоннельстрой» действовало открыто и добросовестно, а изменения норм законодательства РФ по бухгалтерскому учету внесли свои коррективы уже в процессе начавшейся процедуры переоценки.

Приказ Минфина России от 24.12.2010 № 186н не содержит специальных указаний об отражении результатов переоценки, проведенной по окончании 2010 года.

Более того, издание внутреннего приказа об изменении учетной политики (вместо приказа № 455) более поздней датой, чем дата вступления в законную силу приказа Минфина РФ от 24.12.2010 №186н, повлекло бы такие же налоговые последствия и необходимость внесения изменений в отчетность, как это и было сделано обществом в соответствии с Приказом № 455 от 25.12.2010.

Апелляционный суд также принимает во внимание ссылку общества в отзыве на апелляционную жалобу, что правомерность позиции ОАО «Бамтоннельстрой» подтверждена письмом Минфина РФ от 25.10.2011 № 03-05-05-01/84.

Таким образом, руководствуясь общими правилами формирования отчетности, и в связи с внесением изменений в законодательство, в виде исключения, межотчетного периода, результаты переоценки в учете были отражены ОАО «Бамтоннельстрой» ретроспективно:

1) в бухгалтерской отчетности за 2010 год результаты переоценки на конец 2010 года не были отражены, так как по действовавшим в тот период правилам она должна была быть проведена на 1 января 2011 года;

2) в бухгалтерской отчетности 2011 года сопоставимые данные за 2010 год были отражены по новым правилам (т.е. так, как если бы переоценка была проведена на 31 декабря 2010 года).

Судом апелляционной инстанции установлено, что стоимость объектов основных средств определена налогоплательщиком на основании отчета от 20.04.2011 № 0012/10И, составленного обществом с ограниченной ответственностью «МДК Эксперт».

При рассмотрении дела в суде первой инстанции налоговый орган настаивал на том, что отчет общества «МДК Эксперт» не мог быть использован в качестве документа, обуславливающего изменение остаточной стоимости имущества, при формировании налогоплательщиком налоговой базы по налогу на имущество за 2011 год, по причине выявления в отчете ряда нарушений.

Так, по мнению налогового органа, отчет не соответствует требованиям стандартов оценки ФСО-1, ФСО-2, ФСО-3, утвержденных приказами Минэкономразвития России от 20.07.2007 № 254, № 255, № 256 и действовавших в период спорных правоотношений, поскольку в отчете присутствуют термины, вводящие в заблуждение и указывающие на то, что оценщиком нарушены стандарты оценочной деятельности:

на странице 9 в разделе 1.9 «Цель оценки» в нарушение пункта 3 ФСО-2, согласно которому целью оценки является определение стоимости объекта оценки, вид которой определяется в задании на оценку, указано, что «Целью данной оценки является переоценка имущественного комплекса ... по состоянию на 01.01.2011»; поскольку в отчете не указывается, что эксперт понимает под термином «переоценка», цель проведения оценки в отчете отсутствует как таковая вообще;

на странице 5 в разделе 1.1. «Задание на оценку» в нарушение пункта 17 ФСО-1 отсутствуют обязательные данные: вид стоимости, предполагаемое использование результатов оценки и связанные с этим ограничения, объект оценки, дата оценки, при этом в указанном разделе содержатся выражения «оцениваемый объект» и «действительная дата оценки», которые отсутствуют в ФСО;

ряд допущений, содержащихся в отчете (указание допущений и ограничений в отчете об оценке предусмотрено статьей 11 Федерального закона от 29.07.1998 №135-ФЗ), вводят в заблуждение пользователей отчета (например: «исходные данные при подготовке отчета были получены из надежных источников и считаются достоверными, тем не менее, оценщики не могут гарантировать их абсолютную точность»);

на странице 6 отчета указан «список специалистов-оценщиков, участвовавших в выполнении работ», далее эти специалисты-оценщики именуются уже как эксперты;

в нарушение пункта 8 ФСО-3 в отчете не дана требуемая стандартом информация об оценщиках, участвующих в проведении оценки стоимости: для Петрова С. П. не указана информация о членстве в СРО, сведения о страховании гражданской

ответственности, для Толстых М.М. не указана информация о документе, подтверждающем получение профессиональных знаний в области оценочной деятельности, для всех оценщиков не указан стаж оценочной деятельности.

Налоговый орган также указал, что в нарушение требований пунктов 8а, 8е, 8ж, 8з ФСО-3 в отчете об оценке формально отсутствуют следующие разделы:

- основные факты и выводы (пункт 8а) - в разделе основных фактов и выводов должны содержаться общая информация, идентифицирующая объект оценки, результаты оценки, полученные при применении различных подходов к оценке, итоговая величина стоимости объекта оценки, вместо этого в отчете присутствует раздел с искаженным названием «Сводка основных результатов стоимости объекта» (страница 2), а из трех обязательных пунктов по содержанию присутствует только один в искаженной форме, т.к. только по контексту можно догадаться, что «значение стоимости имущественного комплекса на дату проведения оценки на 01.01.2011, без учета НДС составляет 2 961 003 725,19» и есть итоговая величина стоимости объекта оценки;

- описание объекта оценки с приведением ссылок на документы, устанавливающие количественные и качественные характеристики объекта оценки (пункт 8е) - в данном разделе отчета об оценке должна быть приведена информация о количественных и качественных характеристиках объекта оценки, которая в зависимости от объекта оценки должна содержать, в том числе, сведения об имущественных правах, обременениях, связанных с объектом оценки, физических свойствах объекта оценки, износе, устареваниях, а также количественные и качественные характеристики элементов, входящих в состав объекта оценки, которые имеют специфику, влияющую на результаты оценки объекта оценки, информация о текущем использовании объекта оценки, другие факторы и характеристики, относящиеся к объекту оценки, существенно влияющие на его стоимость; фактически в отчете (страница 10) представлен некоторый перечень документов, используемых оценщиком как устанавливающий количественные и качественные характеристики объекта, что позволяет говорить только о формальном выполнении указанных требований и ст. 11 Федерального закона от 29.07.1998 № 135-ФЗ, так как ряд представленных документов не позволяет составить мнение о количественных и качественных характеристиках объекта оценки, например, свидетельство о регистрации в качестве юридического лица, свидетельство о постановке на налоговый учет юридического лица, устав общества «Бамтоннельстрой»; при этом в нарушение пункта 10 ФСО-3 нет ясности, на основании каких документов был установлен первоначальный список в 2360 единиц, дата ввода в эксплуатацию основных средств и их балансовая стоимость и иные качественные характеристики; на странице 16 отчета при анализе лучшего и наиболее эффективного использования указано, что «оценщики пришли к выводу, что лучшим и наиболее эффективным использованием объекта оценки является его текущее использование в качестве оборудования по производству полимерных, упаковочных изделий», что не соответствует действительности и не отвечает критерию достоверности информации содержащейся в отчете; присутствием избыточной информацией в отчете нарушается принцип существенности, изложенный в пункте 4 ФСО-2;

- анализ рынка объекта оценки, а также анализ других внешних факторов, не относящихся непосредственно к объекту оценки, но влияющих на его стоимость (пункт 8ж) – в нарушение указанного пункта 8ж анализ рынка в отчете не представлен, анализ внешних и прочих факторов не произведен, в том числе нет информации по ценообразующим факторам и обоснования диапазона значений ценообразующих факторов объекта оценки;

- описание процесса оценки объекта оценки в части применения доходного, затратного и сравнительного подходов к оценке (пункт 8з) – в нарушение указанного пункта оценка стоимости проведена только одним из обязательных методов - затратным

методом, при этом выбор метода оценки в рамках затратного в отчете не обоснован, как не обоснован и отказ от применения иных подходов к оценке объекта (пункт 4.15 отчета).

Таким образом, по мнению налогового органа, отчет содержит недостатки, которые сводятся к следующему:

- многочисленные нарушения используемой терминологии, вводящие в заблуждение;
- отсутствие четкого и однозначного определения объекта оценки, описания элементов, входящих в объект оценки, отсутствие объекта и цели оценки;
- использование недостаточного количества информации для определения стоимости объекта оценки;
- отсутствие у оценщиков полномочий по определению остаточной балансовой стоимости.

Кроме того, ответчик указал, что в отчете произведена «переоценка» земельных участков с учетом амортизации (пункт 4.15 отчета), что является нарушением пункта 17 ПБУ 6/01, согласно которому объекты основных средств, потребительские свойства которых с течением времени не изменяются, в том числе земельные участки, не подлежат амортизации.

Также налоговый орган указал, что отчет оценщика является недействительным, поскольку в отчете определена остаточная балансовая стоимость, а не рыночная, инвестиционная, ликвидационная или кадастровая стоимость, что противоречит требованиям Федерального закона от 29.07.1998 № 135-ФЗ «Об оценочной деятельности в Российской Федерации» (далее – Федеральный закон от 29.07.1998 № 135-ФЗ).

Суд апелляционной инстанции, повторно оценив возражения налогового органа относительно отчета оценщика, приходит к выводу о том, что приведенные доводы ответчика не свидетельствуют о неправомерности действий заявителя по отражению в налоговом учёте результатов переоценки.

Как обоснованно указал суд первой инстанции, часть замечаний налогового органа носит формальный характер (указание наименований раздела отчета, использование определённой терминологии) и не свидетельствует о недостоверности сведений, отраженных в отчете оценщика по существу.

Федеральные стандарты оценки (ФСО) не содержат жестко регламентированных норм, в каком порядке, и на каких страницах должна быть закреплена та или иная информация, нормы ФСО содержат лишь требования к полноте и содержанию отчета оценщика. Федеральными стандартами предусмотрено право оценщика, опираясь на свое профессиональное суждение, выбирать наиболее подходящие способы оценки отдельно или в их совокупности с обязательной аргументацией причин выбранных методов или отказа от иных, что и было сделано оценщиком. Несмотря на наличие в отчете таких незакрепленных терминов как «остаточная балансовая стоимость на 01.01.2011» и др., целый раздел отчета 4.15 посвящен именно согласованию результатов и заключению о рыночной стоимости. Таким образом, в отчете содержится вся необходимая информация для проведения переоценки.

В суде апелляционной инстанции налогоплательщик пояснил, что договор с оценщиком был заключен ОАО «Бамтоннельстрой» для достоверной оценки рыночной стоимости внеоборотных активов (в части основных средств) с учетом того, что организация, исходя из требования осмотрительности, не имеет права отражать в бухгалтерском учете и финансовой отчетности основные средства по стоимости, превышающей ожидаемые поступления будущих экономических выгод от использования амортизируемых активов (текущую рыночную стоимость данного конкретного объекта и/или денежный поток от его использования) (пункт 6 ПБУ 1/2008).

Согласно статье 3 Федерального закона от 29.07.1998 № 135-ФЗ под оценочной деятельностью понимается профессиональная деятельность субъектов оценочной

деятельности, направленная на установление в отношении объектов оценки рыночной, кадастровой или иной стоимости.

Статьей 7 Федерального закона от 29.07.1998 № 135-ФЗ предусмотрено, что в случае, если в нормативном правовом акте, содержащем требование обязательного проведения оценки какого-либо объекта оценки, либо в договоре об оценке объекта оценки (далее - договор) не определен конкретный вид стоимости объекта оценки, установлению подлежит рыночная стоимость данного объекта. Указанное правило подлежит применению и в случае использования в нормативном правовом акте не предусмотренных настоящим Федеральным законом или стандартами оценки терминов, определяющих вид стоимости объекта оценки, в том числе терминов «действительная стоимость», «разумная стоимость», «эквивалентная стоимость», «реальная стоимость» и других.

Субъектами оценочной деятельности признаются физические лица, являющиеся членами одной из саморегулируемых организаций оценщиков и застраховавшие свою ответственность в соответствии с требованиями настоящего Федерального закона (далее - оценщики). Оценщик может осуществлять оценочную деятельность самостоятельно, занимаясь частной практикой, а также на основании трудового договора между оценщиком и юридическим лицом, которое соответствует условиям, установленным статьей 15.1 настоящего Федерального закона (статья 4 Федерального закона № 135-ФЗ от 29.07.1998).

Таким образом, профессиональный оценщик является самостоятельным субъектом хозяйственной деятельности и осуществляет оценочную деятельность самостоятельно, занимаясь частной практикой, действуя в рамках законодательства РФ, учитывая особенности собственной профессиональной деятельности.

В соответствии со статьей 16 Федерального закона от 29.07.1998 № 135-ФЗ не допускается вмешательство заказчика либо иных заинтересованных лиц в деятельность оценщика и юридического лица, с которым оценщик заключил трудовой договор, если это может негативно повлиять на достоверность результата проведения оценки объекта оценки, в том числе ограничение круга вопросов, подлежащих выяснению или определению при проведении оценки объекта оценки.

Отчет оценщика состоит из 419 листов, включает несколько разделов письменной информации, цифровые показатели в табличном и в текстовом виде.

При этом апелляционная коллегия учитывает пояснения общества о том, что у ОАО «Бамтоннельстрой», не имеющего в штате сотрудников со специальными познаниями в сфере оценочной деятельности, отсутствовали основания сомневаться в профессиональной компетентности оценщика и недостоверности данных его отчета.

Общество также верно обратило внимание апелляционного суда на то обстоятельство, что налоговым органом для признания отчета недействительным как на стадии выездной налоговой проверки, так и в процессе рассмотрения дела в суде первой инстанции не привлекались независимые эксперты, обладающие специальными знаниями и образованием, как того требует Федеральный закон №135-ФЗ от 29.07.1998.

В обоснование своей позиции налоговый орган также ссылался на заключение эксперта экспертного совета Российского общества оценщиков Тевелевой О.В. №533/2011 от 12.12.2011 по результатам произведенной нормативно-методической экспертизы отчета от 20.04.2011 № 0012/10И. Согласно указанному заключению отчет о переоценке имущественного комплекса в составе зданий, сооружений, машин и оборудования, офисного оборудования, транспорта, производственного инвентаря, земельных участков и прочих основных средств общим количеством 2360 единиц от 20.04.2011 №0012/10И нарушает стандарты оценки, не может быть признан отчетом об оценке, соответствующим требованиям Федерального закона от 29.07.1998 №135-ФЗ, не может быть признан соответствующим обязательным к применению при осуществлении оценочной деятельности Федеральным стандартам оценки, утвержденным приказами

Минэкономразвития России от 20.07.2007 № 254, № 255, № 256, стоимость объектов оценки, указанная в отчете об оценке, не может быть применима для целей, указанных в нем. Данное заключение в отношении отчета от 20.04.2011 № 0012/10 было представлено в материалы дела № А33-15154/2011, предметом которого являлось, в том числе, требование о признании недействительным договора купли-продажи от 24.05.2011 №003132, заключенного между обществами «Бамтоннельстрой» и «УФСК МОСТ». В рамках указанного дела Арбитражным судом Красноярского края была назначена судебная экспертиза по определению рыночной стоимости отчужденных обществом объектов в количестве 33 штук. По результатам проведенного исследования эксперт установил, что рыночная стоимость отчужденных объектов составила 2 772 569 664 рубля, в то время как на основании договора купли-продажи от 24.05.2011 № 003132 те же объекты были отчуждены по цене 1 348 758 600 рублей.

В апелляционной жалобе налоговый орган также указал, что в рамках дела №А33-15154/2011 установлено, что отчет выполнен с нарушением стандартов оценки и не может быть признан отчетом об оценке, соответствующим требованиям Федерального закона «Об оценочной деятельности в РФ», Федеральным стандартам оценки, обязательным к применению при осуществлении оценочной деятельности и утвержденным приказами Минэкономразвития России от 20.07.2007 №№254, 255, 256, в связи с чем, по мнению ответчика, названный отчет не может быть признан достоверным и достаточным доказательством, подтверждающим правильность исчисления обществом налога на имущество за 2011, 2012 годы.

Суд апелляционной инстанции, отклоняя приведенные доводы, отмечает, что решение Арбитражного суда Красноярского края по делу № А33-15154/2011, на которое ссылается налоговый орган в подтверждение своих доводов, состоялось по поводу корпоративного спора, и было вынесено в отношении сделки по признанию ее недействительной, а не отчета оценщика. Более того, корпоративный спор был только в отношении только 33 единиц строительных машин и механизмов, а не всех основных средств ОАО «Бамтоннельстрой» в количестве 2360 единиц, включая крупные комплексы недвижимости, бетонные мини-заводы, сооружения, транспортные средства, предметы мебели и интерьера, оргтехника, водозаборные скважины, подъемные краны, железнодорожные тупики, др. Арбитражным судом Красноярского края по делу № А33-15154/2011 перед экспертом не ставился вопрос о соответствии отчета оценщика обязательным требованиям. Поэтому судом были констатированы, но не оценивались по существу суждения эксперта по вопросам, не касающимся предмета корпоративного спора.

Кроме того, налоговый орган не являлся лицом, участвовавшим в деле №33-15154/2011, следовательно, в силу части 2 статьи 69 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, установленные в решении по делу № А33-15154/2011 обстоятельства не имеют преюдициального значения для разрешения спора по настоящему делу, с учетом положений статьи 13 Федерального закона от 29.07.1998 №135-ФЗ, предусматривающих необходимость разрешения спора о достоверности величины рыночной или иной стоимости объекта оценки в судебном порядке.

На основании вышеизложенного, исследовав и оценив представленные в материалы дела доказательства, доводы лиц, участвующих в деле, с учетом приведенного нормативного правового регулирования, апелляционная коллегия приходит к выводу об отсутствии у налогового органа оснований для доначисления заявителю налога на имущество организаций по данному эпизоду.

При апелляционном обжаловании налоговый орган не доказал необоснованность выводов суда первой инстанции и неполноту исследования имеющихся в материалах дела доказательств, не представил достаточных доказательств о нарушении норм процессуального права. Содержание обжалуемого решения Арбитражного суда Красноярского края в указанной части свидетельствует, что судом первой инстанции по

данному эпизоду установлены все обстоятельства дела, имеющие значение для правильного разрешения спора, дана надлежащая оценка всем имеющимся в деле доказательствам и доводам сторон.

Следовательно, обжалуемый судебный акт в части признания недействительным оспариваемого решения налогового органа в части доначисления налога на имущество в сумме 12 313 200 рублей, пени в сумме 2 805 548 рублей 57 копеек, штрафа в сумме 820 880 рублей, является законным и обоснованным.

Выводы Арбитражного суда Красноярского края по эпизоду, связанному с доначислением налога на прибыль организаций и налога на добавленную стоимость по сделке по выбытию комплекса недвижимости на реке Базаиха, сторонами не оспорены, соответствующих доводов при апелляционном обжаловании не приведено, связи с чем, судом апелляционной инстанции в соответствии с частью 5 статьи 268 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, законность и обоснованность решения суда первой инстанции в указанной части не проверяется.

Учитывая неправильное применение судом первой инстанции норм материального права применительно к установленным по делу обстоятельствам и представленным в материалы дела доказательствам, апелляционная инстанция считает, что судебный акт подлежит отмене в части на основании части 1 статьи 270 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации.

При обращении с апелляционной жалобой открытое акционерное общество «Бамтоннельстрой» по платежному поручению от 22.11.2016 № 1805 уплатило государственную пошлину в размере 1500 рублей.

Учитывая результат рассмотрения дела в суде апелляционной инстанции, в соответствии со статьей 110 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, статьей 333.21 Налогового кодекса Российской Федерации расходы общества по оплате государственной пошлины в размере 1500 рублей, понесенные по платежному поручению от 22.11.2016 № 1805, подлежат отнесению на Межрайонную инспекцию Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам по Красноярскому краю.

При подаче апелляционной жалобы Межрайонная инспекция Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам по Красноярскому краю в силу подпункта 1.1 пункта 1 статьи 333.37 Налогового кодекса Российской Федерации освобождена от уплаты государственной пошлины.

Руководствуясь статьями 268, 269, 270, 271 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, Третий арбитражный апелляционный суд

### **ПОСТАНОВИЛ:**

решение Арбитражного суда Красноярского края от «15» октября 2016 года по делу № А33-17038/2015 отменить в части отказа в удовлетворении требований открытого акционерного общества «Бамтоннельстрой» о признании недействительным решения Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам по Красноярскому краю о привлечении к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения №1 от 31.03.2015 (в редакции решения Управления Федеральной налоговой службы по Красноярскому краю от 08.07.2015 №2.12-13/11054@) в части доначисления и предложения уплатить налог на добавленную стоимость за второй квартал 2011 года в сумме 205 712 329 рублей.

В указанной части принять новый судебный акт.

Признать недействительным решение Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам по Красноярскому краю о привлечении к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения №1 от 31.03.2015 (в редакции решения Управления Федеральной налоговой службы по

Красноярскому краю от 08.07.2015 №2.12-13/11054@) в части доначисления и предложения уплатить налог на добавленную стоимость за второй квартал 2011 года в сумме 205 712 329 рублей.

В остальной обжалуемой части решение суда первой инстанции оставить без изменения, апелляционную жалобу Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам по Красноярскому краю – без удовлетворения.

Взыскать с Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам по Красноярскому краю в пользу открытого акционерного общества «Бамтоннельстрой» 1500 рублей судебных расходов по оплате государственной пошлины за рассмотрение апелляционной жалобы общества.

Настоящее постановление вступает в законную силу с момента его принятия и может быть обжаловано в течение двух месяцев в Арбитражный суд Восточно-Сибирского округа через арбитражный суд, принявший решение.

Председательствующий

Е.В. Севастьянова

Судьи:

О.А. Иванцова

Н.А. Морозова