



Арбитражный суд города Санкт-Петербурга и Ленинградской области
191015, Санкт-Петербург, Суворовский пр., 50/52
<http://www.spb.arbitr.ru>

Именем Российской Федерации
РЕШЕНИЕ

г. Санкт-Петербург
07 апреля 2011 года

Дело № А56-8112/2010

Резолютивная часть решения объявлена 05 апреля 2011 года. Полный текст решения изготовлен 07 апреля 2011 года.

Арбитражный суд города Санкт-Петербурга и Ленинградской области
в составе
судьи Захарова В.В.,

при ведении протокола судебного заседания секретарем судебного заседания Лебедевой Е. А.,
рассмотрев в судебном заседании дело по заявлению:
заявитель: ООО "Телебалт",
заинтересованное лицо: МИ ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам №8,
о признании недействительным решения № 12-12/27р от 12.11.2009,

при участии:

- от заявителя: Илларионов А.В., по доверенности от 16.12.2009 б/н, Мазаев А.В., по доверенности от 02.04.2010 б/н,
- от заинтересованного лица: Разинкова К.С., по доверенности от 04.04.2011 б/н, Годчева М.А., по доверенности от 02.02.2009 б/н, Кириллов М.В., по доверенности от 29.06.2010 б/н, Савкович Е.А., по доверенности от 21.02.2011 б/н, Демидова Е.В., по доверенности от 10.05.2010 б/н, Кононова Е.Н., по доверенности от 19.04.2010 б/н, Тотоков В.А., по доверенности от 17.02.2009 б/н,

у с т а н о в и л :

ООО "Телебалт" (далее – заявитель, Общество, налогоплательщик) обратилось в Арбитражный суд города Санкт-Петербурга и Ленинградской области с заявлением о признании недействительным решения МИ ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам №8 (далее – Инспекция, налоговый орган) № 12-12/27р от 12.11.2009 о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения.

Инспекция требования заявителя не признала по основаниям, изложенным в отзыве.

Исследовав материалы дела, заслушав представителей сторон, суд находит требования заявителя неправомерными и не подлежащими удовлетворению по следующим основаниям.

В подтверждение заявленных требований Общество ссылается на нарушение налоговым органом процедуры рассмотрений материалов проверки и возражений налогоплательщика, а именно лишение Общества возможности представить свои возражения.

Суд считает, что данный вывод заявителя не отвечает фактическим обстоятельствам дела, по следующим основаниям.

Инспекцией на основании решения № 19-12/7 от 28.10.2008 о проведении выездной налоговой проверки в согласно ст. 89 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ) была проведена выездная налоговая проверка за период с 01.01.2006 по 31.12.2007. По результатам выездной налоговой проверки в силу ст. 100 НК РФ Инспекцией был составлен акт о выявленных правонарушениях № 12-12/27 от 08.09.2009. В соответствии с п. 6 ст. 100 НК РФ налогоплательщиком представлены возражения на акт проверки. Дополнительные материалы и иные доводы на рассмотрение материалов проверки налогоплательщик не предъявил. В ходе рассмотрения материалов проверки представителям Общества было предложено ознакомиться с протоколами опросов свидетелей. Каких - либо замечаний по существу Обществом не заявлено. Рассмотрение материалов проверки, возражений (объяснений) налогоплательщика и отсутствие замечаний со стороны последнего подтверждается протоколом рассмотрений возражений налогоплательщика и материалов проверки от 30.09.2009 № 123.

По результатам рассмотрения материалов проверки, представленных налогоплательщиком документов и возражений на акт проверки в соответствии с п. 1, п. 5,6 ст. 101 НК РФ Инспекцией было принято решение о проведении дополнительных мероприятий налогового контроля № 12-12/04ДМ от 13.10.2009. Письмом от 03.11.2009 № 08-18/21997 Общество приглашено на рассмотрение материалов дополнительных мероприятий налогового контроля куда представители Общества явились. При рассмотрении материалов проверки были исследованы материалы выездной налоговой проверки и дополнительных мероприятий налогового контроля (приложения № 1-4 к протоколу рассмотрений возражений (объяснений) налогоплательщика и материалов проверки № 147 от 11.11.2009) В срок, предусмотренный протоколом № 147 от 11.11.2009, Общество не представило возражений на материалы дополнительных мероприятий налогового контроля. Замечаний на протокол рассмотрения материалов проверки и возражений налогоплательщиком не заявлено.

В обоснование выдвинутых требований Общество указало, что Инспекция не предъявила документ на который ООО «Телебалт» должно было представить свои возражения, кроме того, в силу ограниченного времени исключена сама возможность представления ООО «Телебалт» своих возражений. Налогоплательщик отмечает, что приложение № 3 с перечнем опрошенных Инспекцией лиц не получил.

Данный вывод также не соответствует фактическим обстоятельствам дела, в связи с чем, заявление Общества подлежит отказу в удовлетворении по следующим основаниям.

Протокол рассмотрения материалов проверки и возражений налогоплательщика № 147 от 11.11.2009 подтверждает факт ознакомления налогоплательщика с материалами выездной налоговой проверки, в том числе подтверждает, что Общество имело возможность представить свои возражения (пояснения) на протоколы опроса свидетелей, полученных в ходе мероприятий налогового контроля. Данный вывод подтверждается подписью представителя ООО «Телебалт» в получении протокола с приложениями 1,2,4.

В силу положений п. 4 ст. 101 НК РФ при рассмотрении материалов налоговой проверки может быть оглашен акт налоговой проверки, а при необходимости - и иные материалы мероприятий налогового контроля, а также письменные возражения лица, в отношении которого проводилась проверка.

При рассмотрении материалов налоговой проверки исследуются имеющиеся доказательства, в том числе документы, ранее истребованные у лица, в отношении которого проводилась налоговая проверка, документы, представленные в налоговые органы при проведении выездной налоговой проверки данного лица, и иные документы, которыми располагает налоговый орган.

Таким образом, Налоговый кодекс Российской Федерации не содержит норм, обязывающих налоговые органы представлять (направлять иным способом) налогоплательщику материалы проверки, в том числе в качестве приложения к акту налоговой проверки. Данная правовая позиция подтверждается Решением Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации (далее – ВАС РФ) от 09.04.2009 N ВАС-2199/09.

Пунктом 1 ст. 101 НК РФ предусмотрен срок для вынесения рассмотрения материалов налоговой проверки и предъявленных налогоплательщиком возражений. Акт налоговой проверки и другие материалы налоговой проверки, в ходе которой были выявлены нарушения законодательства о налогах и сборах, а также представленные проверяемым лицом (его представителем) письменные возражения по указанному акту должны быть рассмотрены руководителем (заместителем руководителя) налогового органа, проводившего налоговую проверку, и решение по ним должно быть принято в течение 10 дней со дня истечения срока, указанного в п. 6 ст. 100 НК РФ. Срок может быть продлен, но не более чем на один месяц.

В предусмотренный законом срок по результатам рассмотрения материалов налоговой проверки с учетом проведенных дополнительных мероприятий налогового контроля руководителем Инспекции было принято решение от 12.11.2009 № 12-12/27р о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения. Решением Обществу предложено уплатить недоимку по налогу на прибыль, налог на добавленную стоимость (далее – НДС), имуществу в общей сумме 1 229 445 206 руб., пени в размере 509 673 708, 77 руб. и штраф в размере 123 800 212 руб.

Основной вид деятельности Общества - производство бытовых электрических приборов. Налогоплательщиком было обжаловано решение по выездной налоговой проверки от 12.11.2009 № 12-12/27р. Решением Федеральной налоговой службы России (далее – ФНС России) № 9-1-08/0128@ от 09.02.2010 в удовлетворении апелляционной жалобы о признании недействительным решение Инспекции отказано, жалоба заявителя оставлена без удовлетворения.

В заявленных требованиях Общество ссылается на нарушение Инспекцией ст. 31 НК РФ, выразившееся в превышении ей своих относительно полномочия о предложении налогоплательщику сдать уточненные налоговые декларации в момент проведения выездной налоговой проверки.

В заявлении налогоплательщик указывает, что в результате нарушений ст. 31 НК РФ ООО «Телебалт» было вынуждено сдать уточненные налоговые декларации от 17.12.2009, 22.12.2009 на сумму 79 250 256 руб. (из них оплачено платежными поручениями от 17.12.2008 № 966 на сумму 4 834 471 руб., № 968 на сумму 10 660 745 руб.), на оставшуюся сумму проведен зачет из переплаты, числящейся в карточке расчетов с бюджетом (далее – КРСБ).

В ходе судебных разбирательств, судом установлено, что в нарушение ст. 64, 65, 198 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации (далее - АПК РФ) Общество не представляет доказательств того, как сдача уточненных налоговых деклараций нарушает права и законные интересы налогоплательщика в сфере предпринимательской и иной экономической деятельности. Не представляет также доказательств, свидетельствующих о том что налоговый орган принуждал налогоплательщика сдать уточненные налоговые декларации.

Более того, необходимо отметить, что сдача уточненных налоговых деклараций по налогу на прибыль была осуществлена налогоплательщиком самостоятельно в соответствии с Приказом ФНС России от 30.05.2007 N ММ-3-06/333@ "Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок" (далее – Концепция). В п. 12 данной концепции налогоплательщику предлагается самостоятельно оценить свои налоговые риски, которые могут быть связаны с характером взаимоотношений с некоторыми контрагентами, по следующим признакам:

- отсутствие личных контактов руководства (уполномоченных должностных лиц) компании-поставщика и руководства (уполномоченных должностных лиц) компании-покупателя при обсуждении условий поставок, а также при подписании договоров;
- отсутствие документального подтверждения полномочий руководителя компании-контрагента, копий документа, удостоверяющего его личность;
- отсутствие документального подтверждения полномочий представителя контрагента, копий документа, удостоверяющего его личность;
- отсутствие информации о фактическом местонахождении контрагента, а также о местонахождении складских и/или производственных и/или торговых площадей;

- отсутствие информации о способе получения сведений о контрагенте (нет рекламы в СМИ, нет рекомендаций партнеров или других лиц, нет сайта контрагента и т.п.). При этом негативность данного признака усугубляется наличием доступной информации (например, в СМИ, наружная реклама, Интернет-сайты и т.д.) о других участниках рынка (в том числе производителях) идентичных (аналогичных) товаров (работ, услуг), в том числе предлагающих свои товары (работы, услуги) по более низким ценам;

- отсутствие информации о государственной регистрации контрагента в Едином государственном реестре юридических лиц (далее - ЕГРЮЛ) (общий доступ, официальный сайт ФНС России www.nalog.ru).

Налогоплательщикам, по самостоятельной оценке которых риски высоки и желающим снизить или полностью исключить указанные риски, рекомендуется:

-исключить сомнительные операции при расчете налоговых обязательств за соответствующий период;

-уведомить налоговые органы о мерах, предпринятых ими для снижения данных рисков (уточнении налоговых обязательств), для возможности своевременного учета откорректированных налоговых обязательств данных налогоплательщиков при отборе объектов для проведения выездных налоговых проверок.

Уведомление производится путем подачи в налоговый орган, по месту нахождения организации (или по месту учета в качестве крупнейшего налогоплательщика), уточненных налоговых деклараций по налогам за те периоды, в которых осуществлялась деятельность с высоким налоговым риском.

Для идентификации цели подачи данной уточненной декларации (снижение/исключение рисков по пункту 12 Концепции) налогоплательщикам предлагается одновременно с уточненной декларацией представлять Пояснительную записку по форме, рекомендуемой ФНС России (приложение N 5 к Приказу от 30.05.2007 N ММ-3-06/333@) (далее - пояснительная записка).

В аналогичном порядке налогоплательщик может задекларировать уточненные налоговые обязательства, возникшие в результате принятия мер по снижению налоговых рисков при осуществлении финансово-хозяйственной деятельности с применением способов, направленных на получение необоснованной налоговой выгоды, но не представленных на сайте.

Общество к своим правоотношениям с контрагентами по собственному усмотрению посчитало целесообразным уменьшить свои налоговые риски (исключило из расходов по налогу на прибыль сумму комиссионных вознаграждений комиссионерам) по признакам недобросовестных контрагентов, предусмотренных п. 12 данной Концепции, и представило уточненные налоговые декларации за соответствующие периоды.

Кроме того, вопрос представления уточненных налоговых деклараций Обществом был предметом рассмотрения прокуратуры, которая, в свою очередь, никаких противоправных действий со стороны Инспекции не выявила.

Эпизод, связанный с неправомерным завышением расходов на сумму излишне начисленных арендных платежей.

В ходе выездной налоговой проверки установлено, что ООО «Телебалт» в нарушение ст.272 НК РФ включило в расходы, связанные с производством и реализацией за 2006 г., излишне начисленные арендные платежи в сумме 1 938 155 руб. Заявителем занижена налоговая база по налогу на прибыль организаций за 2006 г. в сумме 1 938 155 руб. В результате занижен налог на прибыль организаций за 2006 г. на 465 157 руб.

ООО «Телебалт» согласилось с доводами Инспекции и представило по данному нарушению уточненную налоговую декларацию по налогу на прибыль организаций за 2006 г. от 28.01.2009, корректировка № 4, согласно которой сумма дополнительно исчисленного налога на прибыль организаций составила 465 157 руб. 28.01.2009 ООО «Телебалт» представило уточненные налоговые декларации по налогу на прибыль организаций за 1-й квартал 2007г., полугодие 2007 г., 9 месяцев 2007г. и 2007 г., согласно которым увеличены косвенные расходы в 1-м квартале 2007 г. на сумму 1 938 155 руб., в результате чего

уменьшен налог на прибыль организаций за 2007 г. на 465 157руб. Оплата суммы налога, дополнительно исчисленной в уточненной налоговой декларации по налогу на прибыль организаций за 2006 г. от 28.01.2009 произведена зачетом из переплаты, имевшейся в КРСБ налогоплательщика по состоянию на 28.01.2009 (после сдачи уточненных деклараций по налогу на прибыль организаций за 2007 г.).

ООО «Телебалт» представило пояснение к уточненным налоговым декларациям письмом от 28.01.2009 исх.№47/1, согласно которому уточненная налоговая декларация по налогу на прибыль организаций за 2006 г. сдана в связи с выявлением фактов ошибочного отнесения арендных платежей 2007 г. в сумме 1 938 155,10 руб. к расходам другого налогового периода - 2006 г.

В связи с занижением налоговой базы по налогу на прибыль за 2006г. и неуплатой налога за соответствующий период Общество согласно п. 1 ст. 122 НК РФ привлечено к налоговой ответственности.

Общество не согласно с квалификацией нарушения как занижения налоговой базы, и считает, что данное нарушение квалифицируется по ст. 120 НК РФ. В обоснование своих доводов ссылается на п. 1 ст. 110 НК РФ, которая регламентирует порядок определения вины налогоплательщика при совершении налогового правонарушения, а также ссылается на наличие переплаты по налогу на прибыль за соответствующий период, в связи с чем делает вывод об отсутствии оснований для привлечения к налоговой ответственности в силу ст. 122 НК РФ.

Суд считает заявленные выводы Общества не отвечающими нормам материального права по следующим основаниям.

Пунктом 1 ст. 247 НК РФ установлено, что объектом налогообложения по налогу на прибыль организаций признается прибыль, полученная налогоплательщиком.

Прибылью, в целях гл. 25 НК РФ, признается:

1) для российских организаций - полученные доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов, которые определяются в соответствии с настоящей главой.

Согласно п. 1 ст. 274 НК РФ налоговой базой для целей главы по налогу на прибыль признается денежное выражение определяемой в соответствии со ст. 247 НК РФ прибыли, подлежащей налогообложению.

Выбор налоговым органом вида налогового правонарушения и ответственности зависит от состава правонарушения. Так, если неуплата налога явилась следствием занижения налоговой базы в результате грубого нарушения правил учета, то к нарушителю может быть применен п. 3 ст. 120 НК РФ.

Грубым нарушением правил учета в целях применения ст. 120 НК РФ являются:

- отсутствие первичных документов или счетов-фактур;
- отсутствие регистров бухгалтерского учета;
- систематическое (два раза и более за календарный год) несвоевременное или неверное отражение в бухгалтерском учете или отчетности хозяйственных операций, денежных средств, материальных ценностей, нематериальных активов и финансовых вложений налогоплательщика.

Статья 122 НК РФ применяется, если занижение налоговой базы произошло по иным причинам. Такой порядок подтвержден контролирующими и судебными органами (постановление Президиума ВАС РФ от 21.05.2002 N 3097/01, Пленума ВАС РФ от 28.02.2001 N 5 (п. 41)).

Составы правонарушений, предусмотренные ст. 120, 122 НК РФ, различаются по последствиям: по ст. 122 НК РФ последствие будет выражаться в неуплате налога, по п. 3 ст. 120 - в занижении налогооблагаемой базы.

Таким образом, если налогоплательщик не уплатил или не полностью уплатил налог (сбор) в результате занижения налоговой базы, иного неправильного исчисления налога (сбора) или других неправомерных действий (бездействия), то это обернется штрафом в размере 20 процентов от неуплаченных сумм налога (сбора) (п. 1 ст. 122 НК РФ).

В данном случае занижение налоговой базы по налогу на прибыль за 2006г. произошло по вине налогоплательщика и вследствие неправильного отнесения в составе расходов арендных платежей в 2006г. на 2007г.

Согласно п. 42 постановления Пленума ВАС РФ № 5 от 28.02.2001 при применении ст. 122 НК РФ судам необходимо иметь в виду, что "неуплата или неполная уплата сумм налога" означает возникновение у налогоплательщика задолженности перед соответствующим бюджетом (внебюджетным фондом) по уплате конкретного налога в результате совершения указанных в данной статье деяний (действий или бездействия). В связи с этим, если в предыдущем периоде у налогоплательщика имеется переплата определенного налога, которая перекрывает или равна сумме того же налога, заниженной в последующем периоде и подлежащей уплате в тот же бюджет (внебюджетный фонд), и указанная переплата не была ранее зачтена в счет иных задолженностей по данному налогу, состав правонарушения, предусмотренный ст. 122 НК РФ, отсутствует, поскольку занижение суммы налога не привело к возникновению задолженности перед бюджетом (внебюджетным фондом) в части уплаты конкретного налога.

При применении п. 42 постановления Пленума ВАС РФ № 5 рассматривать справки на конкретные даты (представленные организацией) неправомерно, так как подобные сведения (сальдо) не могут учитывать суммы уточненных обязательств (т. е. данные уточненных деклараций). В справках о начислении пеней декларации, в том числе и уточненные, отражены по сроку уплаты налога, сведения об уплате - по сроку фактического поступления денежных средств в бюджет. Таким образом, отражаются фактические налоговые обязательства.

В случае привлечения налогоплательщика к налоговой ответственности налоговому органу необходимо учитывать, что размер налоговой базы определяется по итогам каждого налогового периода (п.1 ст.54 НК РФ).

Налоговым периодом при исчислении налога на прибыль организаций признается календарный год (п.1 ст. 285 НК РФ).

Сроком уплаты налога на прибыль является 28 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом (п.1 ст. 287 НК РФ, п. 4 ст. 289 НК РФ).

Включив сумму арендных платежей за 2007 г. в размере 1 938 155 руб. в расходы другого налогового периода - 2006 г., Общество занизило налоговую базу по налогу на прибыль за 2006г. в размере 1 938 155 руб., тем самым занизило налог на прибыль организаций за 2006 г., подлежащий уплате по сроку 28.03.2007, на 465 157 руб., в том числе:

- налог на прибыль организаций, зачисляемый в федеральный бюджет, - 125 980 руб.;
- налог на прибыль организаций, зачисляемый в бюджет субъекта Российской Федерации по головной организации, - 300 884 руб.;
- налог на прибыль организаций, зачисляемый в бюджет субъекта Российской Федерации по филиалу в г. Москве, - 38 293 руб.

По сроку 28.03.2007 в КРСБ налогоплательщика по налогу на прибыль организаций, уплачиваемому в федеральный бюджет, имеется недоимка в размере 314 101 руб. (учитывая уплату налога по платежным поручениям № 67, № 68 от 28.03.2009, списание средств по которым произведено 29.03.2009 и начисления по сроку 28.03.2007 по уточненным налоговым декларациям от 28.01.2009, 31.01.2008, 28.05.2007).

По сроку 28.03.2007 в КРСБ налогоплательщика по налогу на прибыль организаций, уплачиваемому в бюджет субъектов Российской Федерации по головной организации, имеется недоимка в размере 1 700 364 руб. (учитывая уплату налога по платежным поручениям № 69, № 70 от 28.03.2009, списание средств по которым произведено 29.03.2009, учитывая начисления по сроку 28.03.2007 по уточненным налоговым декларациям от 28.01.2009, 31.01.2008, 28.05.2007).

По сроку 28.03.2007 в КРСБ налогоплательщика по налогу на прибыль организаций, уплачиваемому в бюджет субъектов Российской Федерации по филиалу в г. Москве, имеется переплата в размере 508 427 руб. (учитывая уплату налога по платежным поручениям № 066,

№ 0559 от 28.03.2009, списание средств по которым произведено 29.03.2009, учитывая начисления по сроку 28.03.2007 по уточненной налоговой декларации от 28.01.2009).

Таким образом, по сроку уплаты 28.03.2007 ООО «Телебалт» не уплачен налог в бюджет, тем самым ООО «Телебалт» совершило действие, за которое п. 1 ст. 122 НК РФ предусмотрена налоговая ответственность в виде штрафа в размере 20 процентов от суммы неуплаченного налога в размере 426 864 руб.

Эпизод связанный с включением в состав расходов по комиссионному вознаграждению.

В нарушение п. 1 ст. 252 НК РФ и п. 1 ст. 9 Федерального закона Российской Федерации от 21.11.1996 №129-ФЗ «О бухгалтерском учете» (далее – ФЗ «О бухгалтерском учете») ООО «Телебалт» неправомерно отнесло сумму затрат по комиссионному вознаграждению в расходы для целей исчисления налога на прибыль организаций, что привело к занижению налогооблагаемой базы по налогу на прибыль организаций за 2006-2007 гг. в размере 2 569 931 545 руб.

В соответствии с п. 1 ст. 252 НК РФ расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты, осуществленные (понесенные) налогоплательщиком.

Под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме.

Под документально подтвержденными расходами понимаются затраты, подтвержденные документами, согласно законодательству Российской Федерации. Расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

В п. 3 постановления Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 N 53 "Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды" разъяснено, что налоговая выгода может быть признана необоснованной, в частности, в случаях, если для целей налогообложения учтены операции не в соответствии с их действительным экономическим смыслом или учтены операции, не обусловленные разумными экономическими или иными причинами (целями делового характера).

Согласно п. 1, 4 и 5 постановления Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 N 53 фактическим обстоятельством, достаточным для вывода о получении налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды, является применение налогового вычета по НДС и отнесение к расходам, уменьшающим налоговую базу по налогу на прибыль, соответствующих затрат вне связи с осуществлением реальной предпринимательской или иной экономической деятельности.

В абз. третьем п. 1 постановления Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 N 53 указано, что представление налогоплательщиком в налоговый орган всех надлежащим образом оформленных документов, предусмотренных законодательством о налогах и сборах, в целях получения налоговой выгоды является основанием для ее получения, если налоговым органом не доказано, что сведения, содержащиеся в этих документах, неполны, недостоверны и (или) противоречивы.

В соответствии с п. 1 ст. 9 ФЗ «О бухгалтерском учете» все хозяйственные операции, проводимые организацией, должны оформляться оправдательными документами. Эти документы являются первичными учетными документами.

Согласно п. 2 ст. 9 ФЗ «О бухгалтерском учете» первичные учетные документы принимаются к учету, если они составлены по форме, представленной в альбомах унифицированных форм первичной документации, а документы, форма которых не определена в этих альбомах, должны содержать следующие обязательные реквизиты: наименование документа, дату составления документа, наименование организации, от имени которой составлен документ, содержание хозяйственной операции, измерители хозяйственной операции в натуральном и денежном выражении, наименование должностных лиц, ответственных за совершение хозяйственной операции и правильность ее оформления, личные подписи указанных лиц.

Таким образом, перечисленные требования касаются не только полноты заполнения всех реквизитов, но и достоверности содержащихся в них сведений.

ООО «Телебалт» для реализации изготовленной продукции (электробытовая техника) заключило договоры комиссии с организациями - комиссионерами: ООО «ДИТЭК», ООО «Альфа-Стиль», ООО «ЭкспоРесурс», ООО «ВнешТоргТехника», ООО «Ника», ООО «ТопСкит», ООО «Коминторг», ООО «ИнТрейд», ООО «Корал Плюс», ООО «Элипс Групп».

Комиссионное вознаграждение по договорам комиссии ООО «Телебалт» включило в сумму расходов, уменьшающих налоговую базу по налогу на прибыль организаций.

В качестве документов, подтверждающих факт оказания услуг по договорам комиссии ООО «Телебалт» представило: договоры комиссии, отчеты (извещение) комиссионера; отчеты о движении товара, отчеты о продаже товара, акты на выполнение услуг и протоколы согласования комиссионного вознаграждения, акты сверки задолженности и зачета взаимных требований, акты взаимных расчетов, реестры перечислений денежных средств, товарные накладные (ТОРГ-12).

Однако представленные Обществом в Инспекцию договоры комиссии, отчеты комиссионеров, товарные накладные по форме ТОРГ-12 и др. не соответствуют требованиям, предъявляемым к оформлению первичных учетных документов, поскольку содержат недостоверную информацию

В ходе проведения выездной налоговой проверки налоговым органом установлено, что организации - комиссионеры не исполнили свою обязанность по уплате налогов с сумм комиссионного вознаграждения, у данных организаций отсутствовал персонал, имущество, они не располагались по указанным в документах адресам.

Договоры комиссии и документы, подтверждающие их исполнение, от имени руководителей организаций - комиссионеров подписаны лицами, которые в ходе допросов, проведенных в соответствии со ст. 90 НК РФ, показали, что никогда не являлись генеральными директорами и учредителями данных организаций, документов от имени этих организации не подписывали, доверенностей на право подписи документов от имени организации не выдавали.

О несоответствии подписей в ходе проверки также свидетельствуют результаты проведенных в соответствии со ст. 95 НК РФ экспертиз.

Согласно п. 3 ст. 9 Федерального закона Российской Федерации от 21.11.1996 №129-ФЗ «О бухгалтерском учете» первичные документы, которыми оформляются хозяйственные операции с денежными средствами, подписываются руководителем организации или уполномоченными на то лицами.

Как следует из п. 1 ст. 53 Гражданского кодекса Российской Федерации (далее - ГК РФ), юридическое лицо приобретает гражданские права и принимает на себя гражданские обязанности через свои органы, действующие в соответствии с законом, иными правовыми актами или учредительными документами. Пунктом 1 ст. 40 Федерального закона от 08.02.1998 N 14-ФЗ "Об обществах с ограниченной ответственностью" установлено, что единоличный исполнительный орган общества с ограниченной ответственностью (генеральный директор, директор, президент) осуществляет текущее руководство деятельностью общества, действует от имени общества без доверенности, вправе издавать приказы о приеме работу, выдавать доверенности.

Следовательно, документы, подтверждающим затраты в виде комиссионного вознаграждения в силу п. 1 ст. 252 НК РФ, ст. 9 ФЗ «О бухгалтерском учете», ст. 53 ГК РФ, ст. 40 Федерального закона от 08.02.1998 N 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью», содержащие недостоверные сведения либо подписанные неуполномоченными лицами не могут являться подтверждением расходов при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль.

Таким образом, заключение договора комиссии ООО «Телебалт» направлено на необоснованное получение налоговой выгоды в виде неуплаты налога на прибыль организаций, посредством уменьшения налоговой базы по налогу на прибыль организаций на сумму комиссионного вознаграждения, о чем свидетельствует следующее.

ООО «Телебалт» (комитент) заключен договор комиссии от 01.03.2006 №14 (далее - договор комиссии) с ООО «ДИТЭК» (комиссионер) на оказание услуг по реализации товара.

В соответствии с условиями договора комиссии комиссионер - ООО «ДИТЭК» обязуется от своего имени и за счет комитента - ООО «Телебалт» осуществлять реализацию товара комитента, а комитент обязуется выплачивать комиссионеру вознаграждение за оказанные услуги в порядке и на условиях, определенных в договоре комиссии.

Согласно отчетам о движении товаров, составляемым при исполнении договора комиссии от 01.03.2006 №14, на комиссию передавался товар: телевизоры (товарных марок Samsung, Panasonic, Erisson и др.) СВЧ-печи (Erisson, Daewoo, Samsung и др.) DVD-плееры (Erisson, Daewoo и др.), акустические приборы (Erisson) различных моделей.

Вознаграждение ООО «ДИТЭК», согласно п. 5.2 договора комиссии устанавливается в виде разницы между назначенной ООО «Телебалт» ценой и более выгодной ценой, по которой ООО «ДИТЭК» совершило сделку.

В случае компенсации комитентом комиссионеру расходов, связанных с реализацией товара, сумма вознаграждения уменьшается на сумму возмещаемых расходов (п. 5.3 договора комиссии).

Согласно представленной ООО «Телебалт» справке о сумме выплаченного вознаграждения за 2006-2007 гг. в рамках исполнения договора комиссии, заключенного с ООО «ДИТЭК» сумма выплаченного комиссионного вознаграждения составила 93 060 196,41 руб. в том числе: 87679454,36 руб. за 2006г.; 5380742,05 руб. за 2007 г., данные суммы включены ООО «Телебалт» в состав косвенных расходов, уменьшающих налоговую базу по налогу на прибыль организаций за 2006 и 2007 гг., соответственно.

Как следует из условий договора комиссии разница между назначенной ООО «Телебалт» ценой и более выгодной ценой, по которой ООО «ДИТЭК» совершило сделку, полностью включается в комиссионное вознаграждение ООО «ДИТЭК».

ООО «ДИТЭК» реализовало товар на сумму 722874466,29 руб. Доход, полученный от разницы между суммой реализации товаров по цене совершения ООО «ДИТЭК» сделки и суммой реализации товаров по цене, назначенной ООО «Телебалт» (сумма комиссионного вознаграждения) составила 65599898,57руб.

ООО «Телебалт» включило в расходы, связанные с производством и реализацией, сумму 93060196,41 руб., таким образом, расходы в размере 27460297,84 руб. не подтверждены документально.

Согласно полученным ответам из Инспекции ФНС России №2 по г. Москве №21-13/26460@ от 19.12.2008, № 21-13/13007@ от 07.07.2009, последняя отчетность ООО «ДИТЭК» представлена за 4-й квартал 2006 г. В представленном бухгалтерском балансе и отчете о прибылях и убытках за 2006 г. суммы не указаны.

Таким образом, ООО «ДИТЭК» обязательства по уплате налога на прибыль и НДС с сумм комиссионного вознаграждения полученных по договору комиссии №14 от 01.03.2006 не исполнило, так как суммы доходов, отраженные ООО «ДИТЭК» в налоговых декларациях за 2006 г., не сопоставимы со стоимостью услуг, оказанных ООО «Телебалт», за 2007 г. налоговые декларации не сдавались. ООО «ДИТЭК» зарегистрировано незадолго до подписания договора комиссии с ООО «Телебалт» №14 от 01.03.2006 ООО «ДИТЭК» обладает признаками «фирмы-однодневки»: не имело персонала, не располагалось по своему адресу, предоставляло «нулевую» бухгалтерскую отчетность.

ООО «ДИТЭК» занималось своей деятельностью, используя банковский счет, открытие которого осуществлялось по документам, имеющим недействительные записи нотариуса, что также свидетельствует о недобросовестности организации - ООО «ДИТЭК».

С целью выявления источника возникновения денежных средств на счетах ООО «ДИТЭК» в соответствии со ст. 93.1 НК РФ Инспекцией направлены запросы. Из полученных ответов было установлено, что денежные средства на расчетный счет ООО «ДИТЭК» поступали с расчетных счетов «фирм-однодневок».

В ходе проведения контрольных мероприятий в соответствии согласно ст. 90 НК РФ Инспекцией был проведен допрос Стринадко Алексея Николаевича - номинального генерального директора ООО «ДИТЭК». Из показаний Стринадко А.Н. следует, что он не имеет никакого отношения к хозяйственной деятельности ООО «Телебалт». О компании ООО «ДИТЭК» (ИНН 7702592294) Стринадко А.Н. никогда не слышал и директором этой компаний не являлся. Паспорт Стринадко А.Н. не терял, доверенности никому не выдавал. В каких банках у ООО «ДИТЭК» открыты расчетные (валютные) счета Стринадко А.Н. не знает. Адреса местонахождения ООО «ДИТЭК» он также не знает, никакие документы не подписывал.

С целью установления подлинности подписи Стринадко А.Н. на документах на основании пп. 11 п. 1 ст. 31 и ст. 95 НК РФ назначена почерковедческая экспертиза.

Из заключений экспертиз следует, что подписи на документах выполнены не самим Стринадко Алексеем Николаевичем, а какими-то другим лицом (лицами). Подпись на акте от 30.04.2007 на оказание услуг и в протоколе согласования комиссионного вознаграждения по договору №14 от 01.03.2006 (составлен ООО «ДИТЭК» и ООО «Телебалт») поставлена, вероятнее всего, не самим Стринадко Алексеем Николаевичем, а какими-то другим лицом.

Таким образом, согласно показаниям Стринадко А.Н. и результатам проведенной экспертизы, договор комиссии №14 от 01.03.2006 и документы, подтверждающие его исполнение, содержат подписи от имени генерального директора комиссионера - ООО «ДИТЭК» Стринадко А.Н. которые сам Стринадко А.Н. не выполнял.

Согласно п. 3.1 договора комиссии от 01.03.2006 № 14 передача товара осуществляется на основании накладной, которая подписывается обеими сторонами. Товар считается переданным с момента подписания накладной обеими сторонами.

Пунктом 3.2 договора комиссии от 01.03.2006 №14 установлено, что комитент доставляет товар на склад комиссионера, расположенный по адресу: (адрес в тексте договора отсутствует).

В отчетах комиссионера ООО «ДИТЭК» отсутствует упоминание о несении комиссионером транспортных расходов при исполнении договора комиссии.

В целях исследования движения товара ООО «Телебалт» выставлено требование о предоставлении документов №19-12/21 от 19.05.2009. Пунктами 3-6 требования у заявителя запрошены следующие документы: накладные, счета-проформы, подтверждающие передачу ООО «Телебалт» товаров при исполнении договора комиссии, заключенного с ООО «ДИТЭК»; доверенности, выданные на получение у ООО «Телебалт» товаров; счета-фактуры, счета и прочие расчетные документы, подтверждающие факт несения комиссионерами расходов по транспортировке товара; таможенные декларации, товаросопроводительные документы на перевозку товара, реализованного ООО «Телебалт» при исполнении договоров комиссии.

В ответ на требование №19-12/21 от 19.05.2009 ООО «Телебалт» описью №1 от 17.06.2009 представило копии товарных накладных (ТОРГ-12), по которым осуществлялись поставки товара ООО «ДИТЭК». В графе грузополучатель указано ООО «ДИТЭК» г. Москва, Кузнецкий мост ул., д. 9/10, стр.1, имеются подписи от имени генерального директора ООО «ДИТЭК» Стринадко А.Н., что свидетельствует о получении груза.

ООО «Телебалт» выставлено требование о представлении документов №19-12/23 от 17.06.2009; п. 3 требования запрошены документы, подтверждающие осуществление комиссионерами реализации товаров, полученных ими от ООО «Телебалт». Общество документы по п. 3 требования №19-12/23 не представило по причине их отсутствия в организации.

Таким образом, ООО «Телебалт» не представило документы, подтверждающие отгрузку товаров со склада ООО «Телебалт» на склад ООО «ДИТЭК», а также документы подтверждающие факт доставки комиссионером товара покупателям.

В ходе мероприятий налогового контроля установлено, что принадлежащий ООО «Телебалт» товар хранился на складе и со склада хранения для реализации вывозился Обществом самостоятельно, без участия комиссионера.

ООО «Телебалт» (комитент) заключен договор комиссии от 05.03.2007 № 05-К (далее - договор комиссии) с ООО «Альфа-Стиль» (комиссионер) на оказание услуг по реализации товара.

В соответствии с условиями договора комиссии комиссионер - ООО «Альфа-Стиль» обязуется от своего имени и за счет комитента - ООО «Телебалт» осуществлять реализацию товара комитента, а комитент обязуется выплачивать комиссионеру вознаграждение за оказанные услуги в порядке и на условиях, определенных в договоре комиссии.

Согласно отчетам о движении товаров, составляемых при исполнении договора комиссии от 05.03.2007 № 05-К, на комиссию передавался товар: бытовая техника (телевизоры, DVD-плееры) товарных марок (Samsung, Erisson, Daewoo) различных моделей.

Вознаграждение ООО «Альфа-Стиль», согласно п. 5.2 договора комиссии устанавливается в виде разницы между назначенной ООО «Телебалт» ценой и более выгодной ценой, по которой ООО «Альфа-Стиль» совершило сделку.

В случае компенсации комитентом комиссионеру расходов, связанных с реализацией товара, вознаграждение уменьшается на сумму возмещаемых расходов (п. 5.3 договора комиссии).

ООО «Альфа-Стиль» имеет право удержать из денежных средств, причитающихся ООО «Телебалт», комиссионное вознаграждение, а также денежные средства в размере возмещаемых расходов, сумма которых была согласована с ООО «Телебалт» (п. 5.4 договора комиссии).

Согласно представленной ООО «Телебалт» Справке по сумме выплаченного вознаграждения за 2006-2007 гг. в рамках исполнения договора комиссии, заключенного с ООО «Альфа-Стиль», размер выплаченного комиссионного вознаграждения составила 154533655,44 руб. за 2007 г., данная сумма включена ООО «Телебалт» в состав косвенных расходов, уменьшающих налоговую базу по налогу на прибыль организаций за 2007 г.

Как видно из условий договора комиссии разница между назначенной ООО «Телебалт» ценой и более выгодной ценой, по которой ООО «Альфа-Стиль» совершило сделку, полностью включается в комиссионное вознаграждение ООО «Альфа-Стиль».

ООО «Альфа-Стиль» реализовало товар на сумму 1 699 924 820,29 руб. Доход, полученный от разницы между суммой реализации товаров по цене совершения ООО «Альфа-Стиль» сделки и суммой реализации товаров по цене, назначенной ООО «Телебалт» (сумма комиссионного вознаграждения), составил 154543730,80руб.

ООО «Телебалт» включило в расходы, связанные с производством и реализацией, сумму 154533655,44 руб.

В ходе мероприятий налогового контроля установлено, что ООО «Альфа-Стиль» зарегистрировано незадолго до подписания договора комиссии с ООО «Телебалт». ООО «Альфа-Стиль» обладает признаками «фирмы-однодневки»: не имело персонала, не располагало имуществом.

ООО «Альфа-Стиль» занималось своей деятельностью, используя банковский счет, открытие которого осуществлялось по документам имеющим недействительные записи нотариуса, что также может свидетельствовать о недобросовестности организации - ООО «Альфа-Стиль». Денежные средства на расчетный счет ООО «Альфа-Стиль» поступали с расчетных счетов организаций, имеющих признаки «фирм-однодневок».

В ходе контрольных мероприятий в соответствии со ст. 90 НК РФ проведен допрос Борисов Бориса Борисовича - генерального директора ООО «Альфа-Стиль», который отрицает причастность к хозяйственной деятельности ООО «Телебалт».

Согласно показаниями самого Борисова Б.Б. и результатам проведенной экспертизы в рамках ст. 31, 95 НК РФ, договор комиссии 05.03.2007 №05-К и документы, подтверждающие его исполнение, содержат подписи Борисова Б.Б., генерального директора комиссионера - ООО «Альфа-Стиль», которые Борисов Б.Б. не принадлежат.

Согласно п. 3.1 договора комиссии от 05.03.2007 № 05-К установлено, что передача товара производится на основании накладной, которая подписывается обеими сторонами. Товар считается переданным с момента подписания накладной обеими сторонами.

Сведений о том, кто и каким образом осуществляет транспортировку товара от комитента до комиссионера или до покупателя в договоре 05.03.2007 № 05-К не имеется.

В отчетах комиссионера ООО «Альфа-Стиль» отсутствует упоминание о несении комиссионером транспортных расходов при исполнении договора комиссии.

Налговым органом в адрес ООО «Телебалт» выставлено требование о представлении документов № 19-12/23 от 17.06.2009, в котором запрошены: документы, подтверждающие факт реализации комиссионерами товаров, полученных ими от ООО «Телебалт». Заявитель документы по п. 3 требования №19-12/23 не предъявлял по причине их отсутствия у Общества.

Таким образом, ООО «Телебалт» не представило документов, подтверждающих отгрузку товаров со склада ООО «Телебалт» на склад ООО «Альфа-Стиль», а также документов подтверждающих факт доставки товара комиссионером покупателям.

ООО «Телебалт» (комитент) заключен договор комиссии № 25-06/к от 25.06.2007 (далее - договор комиссии) с ООО «ЭкспоРесурс» (комиссионер) на оказание услуг по реализации товара.

В соответствии с условиями договора комиссии комиссионер - ООО «ЭкспоРесурс» обязуется от своего имени и за счет комитента - ООО «Телебалт» осуществлять реализацию товара комитента.

Как следует из отчетов о движении товаров, составляемых при исполнении договора комиссии от 25.06.2007 № 25-06/к на комиссию передавался товар телевизоры товарных марок Samsung, Panasonic, Toshiba, Sony, Philips различных моделей.

Вознаграждение ООО «ЭкспоРесурс», согласно п. 5.2 договора комиссии, устанавливается в виде разницы между назначенной ООО «Телебалт» ценой и более выгодной ценой, по которой ООО «ЭкспоРесурс» совершило сделку.

В случае компенсации комитентом комиссионеру расходов, связанных с реализацией товара, сумма вознаграждения уменьшается на сумму возмещаемых расходов (п. 5.3 договора комиссии).

Согласно представленной ООО «Телебалт» справке о сумме выплаченного вознаграждения ООО «ЭкспоРесурс» за 2007 г. в рамках исполнения договора комиссии, сумма выплаченного комиссионного вознаграждения составила 147861378,50 руб., данная сумма включена ООО «Телебалт» в состав косвенных расходов, уменьшающих налоговую базу по налогу на прибыль организаций за 2007 г.

ООО «ЭкспоРесурс» реализовало товар на сумму 1561575163,50 руб. Доход, полученный от разницы между суммой реализации товаров по цене совершения ООО «ЭкспоРесурс» сделки и суммой реализации товаров по цене, назначенной ООО «Телебалт» (сумма комиссионного вознаграждения), составил 141961378,50 руб.

ООО «Телебалт» включило в расходы, связанные с производством и реализацией, сумму 147861378,50 руб., таким образом, расходы в сумме 5900000 руб. не подтверждены документами.

В ходе мероприятий налогового контроля установлено, что ООО «ЭкспоРесурс» является «мигрирующей организацией», обязательства по уплате налога на прибыль организаций и НДС с дохода в виде сумм комиссионного вознаграждения в размере 147861378,50 руб. не исполнены, так как суммы доходов, отраженные ООО «ЭкспоРесурс» в налоговых декларациях по налогу на прибыль организаций, по НДС не соответствуют стоимости оказанных ООО «Телебалт» услуг. ООО «ЭкспоРесурс» зарегистрировано незадолго до подписания договора комиссии № 25-06/к от 25.06.2007 с ООО «Телебалт». ООО «ЭкспоРесурс» обладает признаками «фирмы-однодневки» не имело персонала и основных средств, в том числе помещения, необходимых для исполнения договора комиссии.

Согласно протоколу опроса свидетеля - генерального директора Черняка С.В., последний отрицает причастность к хозяйственной деятельности организации. Результаты экспертизы документов, проведенной в соответствии со ст. 31, 95 НК РФ, удостоверяют в том, что подписи на документах сделаны другим лицом.

ООО «Телебалт» (комитент) заключен договор комиссии № 87-07 от 01.03.2007 (далее - договор комиссии) с ООО «ВнешТоргТехника» (комиссионер) на оказание услуг по реализации товара.

В соответствии с условиями договора комиссии комиссионер - ООО «ВнешТоргТехника» обязуется от своего имени и за счет комитента - ООО «Телебалт» осуществлять реализацию товара комитента, а комитент обязуется выплачивать комиссионеру вознаграждение за оказанные услуги в порядке и на условиях, определенных в договоре комиссии.

Согласно отчетам о движении товаров, составляемым при исполнении договора комиссии от 01.03.2007 № 87-07, на комиссию передавался товар телевизоры (с жидкокристаллическим экраном и с электронно-лучевой трубкой) товарных марок Samsung, JVS, Philips, Hitachi, Erisson, СВЧ-печи Samsung, Elenberg, DVD-плееры Panasonic различных моделей.

Вознаграждение ООО «ВнешТоргТехника» согласно п. 5.2 договора комиссии устанавливается в размере 10000 руб. (в том числе НДС) в месяц.

Дополнительно подлежат возмещению затраты, произведенные комиссионером в случаях, предусмотренных п. 2.2.7 договора. Комитент возмещает расходы комиссионеру в виде субкомиссионного вознаграждения (п. 5.3 договора комиссии).

Согласно п. 2.2.7 упомянутого договора комиссии, комиссионер от своего имени осуществляет реализацию товара, в том числе и по договорам субкомиссии. Комиссионер самостоятельно реализует права и несет обязанности по договорам, заключенным во исполнение обязательств по договору комиссии.

Пунктом 2.2.11 договора комиссии установлено, что в случае возникновения необходимости осуществить дополнительные затраты в рамках исполнения обязательств по договору комиссии комиссионер обязан предварительно согласовать такие затраты с комитентом. Затраты произведенные комиссионером и не согласованные с комитентом, не подлежат возмещению.

ООО «ВнешТоргТехника» имеет право удержать из денежных средств, причитающихся ООО «Телебалт», комиссионное вознаграждение, а также денежные средства в размере возмещаемых расходов, сумма которых была согласована с ООО «Телебалт» (п. 5.5 договора комиссии).

В случае неисполнения обязательств по перечислению денежных средств на счет ООО «Телебалт» ООО «ВнешТоргТехника» выплачивает ООО «Телебалт» штраф в размере 0,5 процента от суммы несвоевременно перечисленных денежных средств за каждый день просрочки исполнения обязательств (п. 6.1 договора комиссии).

Также ООО «Телебалт» заключен договор займа №0304/07-3/Т-В от 03.04.2007 (далее - договор займа) с ООО «ВнешТоргТехника».

В соответствии с условиями договора займа заимодавец - ООО «ВнешТоргТехника» обязуется представить заемщику - ООО «Телебалт» беспроцентный заем в размере 1500000000 руб., а заемщик обязуется вернуть заимодавцу заем в срок, установленный договором займа (п. 1.1 договора займа).

Заем представляется по частям, на основании запросов заемщика. Совокупный объем фактически представленного заемщику займа может быть равен сумме, указанной в п. 1.1 договора займа, или может быть меньше такой суммы (п. 1.2. договора займа).

Все выданные заемщику суммы займа должны быть возвращены заимодавцу в срок до 01.04.2008 (п. 1.3. договора займа).

01.12.2007 ООО «Телебалт» заключило с ООО «ВнешТоргТехника» дополнительное соглашение к договору займа №0304/07-3/Т-В от 03.04.2007, согласно которому сумма беспроцентного займа составляет 2000000000 руб.; суммы займа должны быть возвращены заимодавцу в срок до 01.07.2008.

Согласно представленной ООО «Телебалт» справке по сумме выплаченного вознаграждения ООО «ВнешТоргТехника» за 2006-2007 гг. в рамках исполнения договора комиссии сумма выплаченного комиссионного вознаграждения ООО «ВнешТоргТехника»

составила 211462591 руб., которая включена ООО «Телебалт» в состав косвенных расходов, уменьшающих налоговую базу по налогу на прибыль организаций за 2007 г.

ООО «Телебалт» относит к расходам связанным с производством и реализацией, по комиссионному вознаграждению ООО «ВнешТоргТехника» сумму 211462591 руб.

Как видно из представленных документов, ООО «Телебалт» реализовало продукцию на сумму 1747548190,62 руб. Комиссионер - ООО «ВнешТоргТехника» реализовало продукцию по более выгодной цене - на сумму 1472267684,54 руб.

Разница между суммой реализации товаров по цене совершения ООО «ВнешТоргТехника» сделки и суммой реализации товаров по цене, назначенной ООО «Телебалт» составила 275280506 руб., а за вычетом суммы транспортных услуг за период реализации товара (апрель - сентябрь 2007г.) составляет 211402591 руб.

ООО «Телебалт» включает в расходы, уменьшающие налоговую базу по налогу на прибыль, сумму комиссионного вознаграждения ООО «ВнешТоргТехника» в размере 211 462 591 руб.

В ходе мероприятий налогового контроля установлено, что на расчетный счет ООО «Телебалт» денежные средства перечисляются в качестве предоставления средств по беспроцентному, возвратному договору займа № 0304/07-3/Т-В от 03.04.2007, в последующем задолженность по договору займа зачитывается в счет расчетов по договору комиссии № 87-07 от 01.03.2007. Согласно протоколу опроса свидетеля генерального директора ООО «ВнешТоргТехника» Башана Н.М., последний отрицает причастность к хозяйственной деятельности ООО «Телебалт». В соответствии с заключениями экспертиз подписи на документах поставлены неустановленными лицами.

ООО «Телебалт» (комитент) заключен договор комиссии №0110/06-КТ от 01.10.2006 (далее - договор комиссии) с ООО «Ника» (комиссионер) на оказание услуг по реализации товара.

Документы со стороны ООО «Ника» подписаны от имени Маркиной Ольги Сергеевны, которая на момент составления этих документов (сентябрь 2007 г.) не являлась ни учредителем, ни генеральным директором организации.

Согласно актам зачета расходов по выполнению поручения комитента расходы по транспортировке товара за 2006-2007 гг. составили 53 881 614 руб. Поставщиком транспортных услуг является ООО «МосБалтТранс».

ООО «МосБалтТранс» зарегистрировано по адресу: 236010, Калининград, Правая набережная, 21. Организация создана 20.11.2002. Учредитель и генеральный директор - Кузенный Михаил Александрович.

По данным отчетов комиссионера, представленных ООО «Телебалт», сумма денежных средств, поступивших за 2006-2007 гг. от покупателей товара, составила 1 776 173 376,33 руб. Однако на расчетный счет ООО «Телебалт» денежные средства за товар, реализованный в рамках исполнения договора комиссии, не поступали.

Вознаграждение ООО «Ника», согласно п. 5.2 договора комиссии №0110/06-КТ от 01.10.2006 устанавливается в виде разницы между назначенной ООО «Телебалт» ценой и более выгодной ценой, по которой ООО «Ника» совершило сделку уменьшенной на сумму возмещаемых расходов по транспортировке товара.

В соответствии с частью первой ст. 990 ГК РФ по договору комиссии одна сторона (комиссионер) обязуется по поручению другой стороны (комитент) совершить одну или несколько сделок от своего имени, но за счет комитента. И за это комиссионеру выплачивается вознаграждение.

В ст. 999 ГК РФ отмечается, что комиссионер обязан передать комитенту все полученное по сделке одновременно с отчетом. Как следует из п. 9 Информационного письма Президиума ВАС РФ от 17.11.2004 N 85 «Обзор практики разрешения споров по договору комиссии» (далее - Обзор), по смыслу ст. 999 ГК РФ, при отсутствии соглашения сторон об ином комиссионер обязан перечислять комитенту суммы, вырученные от продажи товара, принадлежащего последнему, по мере их поступления, а не по результатам исполнения поручения комитента в полном объеме.

Пункт 9 Обзора разъясняет, что обязательство по перечислению выручки комитенту комиссионер должен исполнить на следующий день после того, как он узнал или должен был узнать о поступлении выручки. Если комиссионер нарушит этот срок, то с него можно взыскать проценты за пользование чужими денежными средствами (ст. 395 ГК РФ).

В соответствии со ст. 991 ГК РФ, если договором размер вознаграждения или порядок его уплаты не предусмотрен и размер вознаграждения не может быть определен исходя из условий договора, вознаграждение уплачивается после исполнения договора комиссии в размере, определяемом на основании положений п. 3 ст. 424 ГК РФ

В п.14 Обзора установлено, что отчет комиссионера не является доказательством исполнения комиссионером своей обязанности по договору комиссии без подтверждения его другими доказательствами. Такими документами должны быть приложенные к отчету копии договоров, накладных, счетов-фактур, актов приема-передачи и др.

Следовательно, для подтверждения того, что комитент исполнил поручение, комиссионер помимо отчета должен представить соответствующие документы, подтверждающие факт исполнения договора комиссии.

Из материалов налоговой проверки следует, что денежные средства за отгруженную комиссионером продукцию на расчетный счет ООО «Телебалт» не поступали, и Общество не принимало никаких мер по истребованию денежных средств с комиссионера, что свидетельствует о преднамеренных действиях Общества, направленных на получение необоснованной налоговой выгоды.

Каких-либо изменений, дополнений относительно порядка расчетов за поставленную продукцию в договор комиссии сторонами не вносилось.

Факт неперечисления денежных средств за отгруженную продукцию комиссионером комитенту и непредставления к отчету комиссионера соответствующих документов, регламентируемых ст. 990, 991 ГК РФ, п. 9, 14 Информационного письма Президиума ВАС РФ от 17.11.2004 N 85, свидетельствует о неисполнении ООО «Ника» поручения ООО «Телебалт» по реализации продукции покупателям, и, таким образом, о необоснованном удержании комиссионного вознаграждения комиссионером и неправомерном списании ООО «Телебалт» в состав расходов, связанных с производством и реализации, суммы комиссионного вознаграждения.

Согласно условиям договора комиссии ООО «Ника» имеет право удержать из денежных средств, причитающихся ООО «Телебалт», комиссионное вознаграждение, а также денежные средства в размере возмещаемых расходов, сумма которых была согласована с ООО «Телебалт» (п. 5.4 договора комиссии).

В случае неисполнения обязательств по перечислению денежных средств на счет ООО «Телебалт» ООО «Ника» выплачивает ООО «Телебалт» штраф в размере 0,5 процента от суммы несвоевременно перечисленных денежных средств за каждый день просрочки исполнения обязательств (п. 6.1 договора комиссии).

Денежные средства на расчетный счет ООО «Телебалт» от ООО «Ника» перечислялись исключительно в виде беспроцентного займа по договору займа №0110/06-3Т от 02.10.2006 года (далее - договор займа).

Договор займа между ООО «Телебалт» (заемщик) и ООО «Ника» (заимодавец) заключен на предоставление беспроцентного займа в размере 1500000000 руб. По условиям договора заем предоставляется по частям на основании запросов ООО «Телебалт». Все выданные ООО «Телебалт» суммы займа должны быть возвращены ООО «Ника» в срок до 02.10.2007. В случае неисполнения или ненадлежащего исполнения условий договора займа ООО «Ника» вправе потребовать от ООО «Телебалт» уплаты пеней из расчета 0,01 процента от суммы неисполненного обязательства за каждый день такого неисполнения.

Всего по договору займа за 2006-2007 гг. ООО «Телебалт» получены денежные средства в размере 1 237 900 157,11 руб.

В соответствии с условиями договора займа возврат займа осуществляется путем перечисления денежных средств на расчетный счет заимодавца, изменений и дополнений в договор не вносилось.

Договор займ, как установлено ст. 815 ГК РФ, - реальный договор и считается заключенным в момент перечисления денежных средств.

На сумму выданного займа произведен зачет задолженности ООО «Ника» по договору комиссии перед ООО «Телебалт».

30.09.2007 между ООО «Телебалт» и ООО «Ника» подписано соглашение о прекращении действия договора комиссии № 0110/06-КТ от 01.10.2006, согласно которому стороны решили досрочно прекратить действие договора комиссии. Задолженность ООО «Ника» перед ООО «Телебалт» за реализованный товар по состоянию на 30.09.2007 составляла 1363029872,30 руб. Остаток товара на сумму 577553862,17 руб. (стоимость переданного ООО «Телебалт» товара для реализации (3180255731 руб.), уменьшенная на стоимость реализованного ООО «Ника» товара в ценах ООО «Телебалт» (2602701869 руб.), полученного от ООО «Телебалт», но нереализованного) по письменному распоряжению ООО «Телебалт» от 30.09.2007 передан в адрес ООО «ВнешТоргТехника».

ООО «ВнешТоргТехника» зарегистрировано по адресу: 236000, Калининград, ул. Д.Донского, д.17. Организация создана 23.04.2005. Учредитель и руководитель - Башан Анатолий Михайлович.

Между ООО «ВнешТоргТехника» и ООО «Телебалт» заключен договор комиссии №87-07 от 01.03.2007. Условия договора комиссии №87-07 от 01.03.2007 идентичны условиям договора комиссии №0110/06-КТ от 01.10.2006, заключенного между ООО «Телебалт» и ООО «Ника». Поставщиком транспортных услуг у ООО «ВнешТоргТехника» также является ООО «МосБалтТранс».

Все документы между ООО «Ника» и ООО «МосБалтТранс» передавались с использованием услуг почтовой связи. Работников, представителей и руководителя ООО «Ника» Кузенный М.А. никогда не видел. С Маркиной О.С. Кузенный М.А. не знаком, но из документов ему известно, что Маркина О.С. является руководителем ООО «Ника».

Руководитель ООО «Ника» отрицает причастность к хозяйственной деятельности ООО «Телебалт». Согласно проведенной экспертизе, документы от ООО «Ника» подписаны неустановленными лицами.

ООО «Ника» реализовало товар на сумму 3170355699,08 руб. Доход, полученный ООО «Телебалт» от разницы между суммой реализации товаров по цене совершения ООО «Ника» сделки и суммой реализации товаров по цене, назначенной ООО «Телебалт» (сумма комиссионного вознаграждения), составил 513744055,27 руб.

Суммы доходов, отраженные ООО «Ника» в налоговых декларациях по налогу на прибыль организаций, и суммы реализации, указанные в налоговых декларациях по НДС, не соответствуют стоимости предоставленных ООО «Телебалт» услуг.

При указанном ООО «Ника» доходе от реализации в сумме 2 035 958 руб. и 1 171 244 руб. за 2006 и 2007гг. размер полученного только от ООО «Телебалт» комиссионного вознаграждения составил 256742813 руб. и 257001242 руб. соответственно.

ООО «Телебалт» (комитент) заключен договор комиссии от 20.02.2007 №28-к с ООО «ТопСкит» (комиссионер) на оказание услуг по реализации товара.

ООО «Телебалт» (комитент) заключен договор комиссии № 09-05 от 17.01.2005 с ООО «Коминторг» (комиссионер) на оказание услуг по реализации товара.

ООО «Телебалт» (комитент) заключен договор комиссии от 01.07.2005 № 0107/05-Т с ООО «ИнТрейд» (комиссионер) на оказание услуг по реализации товара.

ООО «Телебалт» (комитент) заключен договор комиссии от 16.09.2005 № 16-09/к с ООО «Коралл Плюс» (комиссионер) на оказание услуг по реализации товара.

ООО «Телебалт» (комитент) заключен договор комиссии № 29-05/к от 29.05.2006 с ООО «Эллипс Групп» (комиссионер) на оказание услуг по реализации товара.

Инспекцией проведены мероприятия налогового контроля в отношении комиссионеров ООО «Телебалт», установлено следующее:

- у организаций - комиссионеров отсутствуют основные средства, персонал, транспортные средства, необходимые для исполнения договора комиссии;
- комиссионеры не располагались по юридическим и фактическим адресам;

- организации-комиссионеры не исчисляли и не уплачивали в бюджет налог на прибыль с сумм комиссионного вознаграждения.

В ходе проверки в соответствии со ст. 90 НК РФ проведены допросы должностных лиц, подписавших договоры комиссии от имени организаций-комиссионеров. В ходе допросов указанные лица показали, что никогда не являлись генеральными директорами и учредителями организаций-комиссионеров, никаких документов не подписывали, доверенностей на право подписи не выдавали, ничего о деятельности организаций-комиссионеров им не известно.

С целью установления подлинности подписей должностных лиц организаций-комиссионеров Инспекцией проведены почерковедческие исследования. Экспертизой установлено, что подписи на документах выполнены неустановленными лицами.

Таким образом, документы, представленные ООО «Телебалт» для подтверждения расходов по комиссионному вознаграждению, содержат недостоверные сведения.

В результате осуществления контрольных мероприятий не удалось установить реальность какой-либо хозяйственной деятельности организациями - комиссионерами. Согласно полученным ответам от ООО «МосБалтТранс», ОАО «Малино», ООО «Продфорум» комиссионеры не занимались ни оформлением таможенных деклараций, ни транспортировкой и экспедированием товара.

Судом не принимается довод ООО «Телебалт» о том, что в результате взаимоотношений с комиссионерами не получена налоговая выгода, так как вознаграждение комиссионера отражается в доходной и расходной части налоговой декларации налога на прибыль. В доходной части декларации по налогу на прибыль ООО «Телебалт» отражена стоимость проданного комиссионером товара, включая комиссионное вознаграждение.

Согласно условиям договоров комиссии ООО «Телебалт» передает товар комиссионеру для последующей реализации. Товар передается на комиссию по назначенной ООО «Телебалт» цене. Вознаграждение комиссионера устанавливается в виде разницы между назначенной ООО «Телебалт» ценой и более выгодной ценой, по которой комиссионер совершил сделку.

В п. 2.1.1 акта № 12-12/27 от 08.09.2009 отмечено, что проверкой правильности определения и полноты отражения в регистрах налогового учета доходов от реализации не выявлено нарушений. В налоговых декларациях по налогу на прибыль организаций за 2006 и 2007 гг. в стр. 010 листа 02 «Доходы организации» указываются суммы доходов, которые соответствуют цене реализации товара. Факт реализации товара покупателям, а также цена реализации товара покупателям и, следовательно, сумма доходов организации при исчислении налога на прибыль Инспекцией не оспаривается. Цена, которую ООО «Телебалт» назначило при передаче товара на комиссию, не может служить основанием для исчисления доходов организации, так как согласно материалам налоговой проверки договоры комиссии не заключались, товар комиссионеру не передавался.

При реализации продукции ООО «Телебалт» через комиссионеров у ООО «Телебалт» возникает налоговая выгода в виде увеличения расходов на сумму комиссионного вознаграждения. Кроме того, согласно выпискам банков по движению денежных средств, последующая реализация ООО «Телебалт» (использует льготу по уплате НДС) товара организациями 1-го либо 2-го уровня осуществлялась с выделенной суммой НДС, и у конечных покупателей возникала налоговая выгода в виде «входящего» НДС.

Налогоплательщиком не проявлено должной осмотрительности при выборе организаций - комиссионеров.

С целью выявления обстоятельств, позволяющих определить проявил ли налогоплательщик должную осмотрительность при выборе организаций - комиссионеров: ООО «ДИТЭК», ООО «Альфа-Стиль», ООО «ЭкспоРесурс», ООО «ВнешТоргТехника», ООО «Ника», ООО «ТопСкит», ООО «Жоминторг», ООО «ИнТрейд», ООО «Корал Плюс», ООО «Элипс Групп» Инспекцией проведен опрос свидетеля – бывшего генерального директора ООО «Телебалт» Десятнюка Н.Г. (являлся генеральным директором с 15.01.2000 по 25.06.2006). Десятнюк Н.Г. показал, что указанными вопросами занимался совет директоров.

Ничего об ООО «Корал Плюс», ООО «Эллипс Групп», ООО «КОМИНТОРГ», ООО «ДИТЭК», ООО «ИнТрейд» Десятнюку Н.Г. не известно. Необходимо отметить, что договоры комиссии, перечисленные в п. 2.1.2.2 акта налоговой проверки документы, подтверждающие факт исполнения договоров, датированные до 25.06.2006, подписаны директором ООО «Телебалт» Десятнюком Н.Г.

В соответствии со ст. 90 НК РФ проведен допрос Миклина Сергея Робертовича, в период с 23.06.2006 по 06.08.2007 являвшегося руководителем ООО «Телебалт», председателем совета директоров ООО «Телебалт», протокол допроса свидетеля №130809-КТ-89 от 13.08.2009. Миклин С.Р. согласно ст. 51 Конституции Российской Федерации показания на предмет должной осмотрительности дать отказался.

На основании представленных в ходе проверки документов Инспекция правомерно установила, что заявителем создана видимость осуществления хозяйственных операций через комиссионеров исключительно для получения необоснованной налоговой выгоды в виде неуплаты налога на прибыль организаций. ООО «Телебалт» не подтвердило реальность совершенных сделок и, следовательно, неправомечно включило в расходы сумму уплаченного комиссионного вознаграждения. Указанные обстоятельства повлекли неисполнение ООО «Телебалт» налоговых обязанностей по уплате налогов и неосновательное получение налоговой выгоды.

Из вышеизложенного следует, что в результате нарушения п. 1 ст. 252 НК РФ и п. 1 ст. 9 Федерального закона Российской Федерации от 21.11.1996 №129-ФЗ «О бухгалтерском учете» ООО «Телебалт» незаконно учитывало в качестве расходов, уменьшающих налоговую базу по налогу на прибыль организаций, сумму затрат на комиссионное вознаграждение.

Всего по указанным выше комиссионерам налогоплательщик неправомечно включил в расходы, связанные с производством и реализацией, за 2006-2007 гг. комиссионное вознаграждение в сумме 256990440 руб., в том числе: 1649895911 руб. за 2006г.; 920008829 руб. за 2007г.

В результате этого занижена налоговая база по налогу на прибыль организаций за 2006-2007 гг. на сумму 2569904740 руб., в том числе: 1649895911 руб. за 2006г.; 920008829 руб. за 2007г.

Занижение налоговой базы по налогу на прибыль организаций повлекло неуплату налога на прибыль организаций за 2006 -2007 гг. в сумме 616777138 руб.

Данная правовая позиция подтверждается сложившейся арбитражной практикой.

Также следует отметить, что ООО «Телебалт» в 2006-2007гг. на основании распоряжений руководителя организации проводило инвентаризацию готовой продукции. По результатам уполномоченными работниками ООО «Телебалт» составлены инвентаризационные описи товарно - материальных ценностей, результаты инвентаризации отражены в приказах об отражении результатов инвентаризации готовой продукции в бухгалтерском учете.

Сумма выявленных излишков готовой продукции составила за 2006 г. 2006398700 руб., за 2007 г. - 8468044 руб., сумма выявленных недостач составила за 2006 г. 2415955 руб., за 2007 г. 11305214 руб.

В связи с тем что ООО «Телебалт» проводило взаимный зачет излишков и недостач в результате пересортицы, организация отнесла к внереализационным расходам (доходам) для целей исчисления налога на прибыль организаций в 2006г. сумму излишков в размере 653 278 руб., сумму недостачи - 2121 79 руб.; в 2007 г. - сумму излишков 640870 руб.

Порядок проведения инвентаризации товарно-материальных ценностей, организации и оформления ее результатов установлен Методическими указаниями по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утвержденными Приказом Минфина России от 13.06.1995 N49.

Согласно п. 5.3. Методических указаний по инвентаризации взаимный зачет излишков и недостач в результате пересортицы может быть допущен только в виде исключения. Такой зачет возможен только при выполнении следующих условий:

- за один и тот же проверяемый период;

- у одного и того же материально ответственного лица;
- в отношении товаров одного и того же наименования и равного количества.

Следовательно, проводить взаимный зачет недостач излишками по товарам разных наименований (даже однородных) недопустимо.

Согласно данным инвентаризационных описей Общество не имело основания для осуществления взаимного зачета излишков и недостач готовой продукции в связи с отсутствием необходимых условий, а именно отсутствовали одинаковые наименования готовой продукции (товаров) в составе излишков и недостач на дату проведения инвентаризации, указанную в инвентаризационных описях, у одного и того же материально ответственного лица.

ООО «Телебалт» не представило документы, содержащие подробные объяснения инвентаризационной комиссии о причинах пересортицы допущенной материально ответственными лицами, а также документы с предложениями о регулировании и выявленных при инвентаризации расхождений фактического наличия ценностей и данных бухгалтерского учета, направленные на рассмотрение руководителю.

Осуществление взаимозачета между недостачей готовой продукции (товаров) одного вида (сорта) и излишками готовой продукции (товаров) другого вида (сорта) для целей исчисления налога на прибыль Налоговым кодексом Российской Федерации не предусмотрено.

В постановлениях об отказе в возбуждении уголовных дел от 09.11.2006, от 17.11.2006, от 14.12.2006, от 30.12.2006, вынесенных ОВД Центрального района г. Калининграда МВД России на основании п. 1 ч. 1 ст. 24 Уголовно-процессуального кодекса Российской Федерации, указаны основания отказа в возбуждении уголовного дела - отсутствие события преступления.

Вместе с тем отсутствие события преступления признается основанием к отказу в возбуждении уголовного дела или к его прекращению в случае, когда выясняется, что самого деяния, причинившего вред охраняемым уголовным законом отношениям или посягнувшего на эти отношения, не существовало. Таким образом, вышеуказанные постановления констатируют факт отсутствия хищения, а следовательно, и лиц виновных в уголовно наказуемом деянии, - хищении. Постановлением об отказе в возбуждении уголовного дела установлено, что из материалов инвентаризации невозможно сделать вывод о фактическом наличии недостачи. Поэтому при отсутствии надлежащих доказательств образования недостачи в результате хищений и в связи с иными обстоятельствами нет оснований для отнесения выявленной недостачи к внереализационным расходам.

Документы, подтверждающие отсутствие лиц, виновных в недостаче товарно-материальных ценностей, Обществом не представлены.

Инспекцией выставлено требование №19-12/16 от 11.03.2009 о представлении документов, содержащих сведения о произведенных ООО «Телебалт» мероприятиях по установлению лиц, виновных в выявленных в результате инвентаризаций недостачах, и заявлений, свидетельствующих об обращении в уполномоченные органы государственной власти для установления факта отсутствия виновных лиц.

В ответе от 27.02.2009, исх. №155, на данное требование ООО «Телебалт» сообщило, что заявления, подтверждающие обращение в уполномоченные органы государственной власти для установления факта отсутствия лиц, виновных в выявленных в результате проведенных инвентаризаций недостачах товарно-материальных ценностей, не относятся к первичной бухгалтерской документации и не хранятся в бухгалтерии ООО «Телебалт». Кроме того, Общество пояснило, что документальное подтверждение проведения мероприятий по установлению виновных в недостачах лиц отсутствует.

Следовательно, ООО «Телебалт» не представило документы, подтверждающие отсутствие лиц, виновных в недостачах товарно-материальных ценностей.

ООО «Телебалт» в 2006г. в нарушение пп.5 п.2 ст.265 НК РФ необоснованно отнесло во внереализационные расходы сумму недостачи готовой продукции в размере 2121179 руб., что повлекло уменьшение налогооблагаемой прибыли (с учетом излишков, ошибочно

отраженных во внереализационных доходах в 2006 г. в размере 254578 руб., в сумме - 1866601 руб.

В результате вышеизложенного не исчислен и не уплачен налог на прибыль организаций за 2006 г. в размере 447984 руб., в том числе:

- налог на прибыль, зачисляемый в федеральный бюджет - 121 329 руб.;

- налог на прибыль, зачисляемый в бюджет субъекта Российской Федерации - 326 655 руб.

При таких обстоятельствах, на основании изложенного, руководствуясь статьями 167-171 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, Арбитражный суд

решил:

В удовлетворении заявленных требований – отказать.

Решение может быть обжаловано в Тринадцатый арбитражный апелляционный суд в течение месяца со дня принятия Решения.

Судья

Захаров В.В.