

**ДВАДЦАТЫЙ АРБИТРАЖНЫЙ АПЕЛЛЯЦИОННЫЙ СУД**

Староникитская ул., 1, г. Тула, 300041, тел.: (4872)70-24-24, факс (4872)36-20-09

e-mail: [info@20aas.arbitr.ru](mailto:info@20aas.arbitr.ru), сайт: <http://20aas.arbitr.ru>**ПОСТАНОВЛЕНИЕ**

г. Тула

Дело № А68-2494/2018

Резолютивная часть постановления объявлена 03.12.2019

Постановление изготовлено в полном объеме 10.12.2019

Двадцатый арбитражный апелляционный суд в составе председательствующего Большакова Д.В., судей Еремичевой Н.В. и Стахановой В.Н., при ведении протокола судебного заседания секретарем судебного заседания Соловьевой К.С., при участии в судебном заседании от заявителя – общества с ограниченной ответственностью «Сфера» (г. Тула, ОГРН 1057101213916, ИНН 7107091934) – Крестина И.А. (доверенность от 17.01.2019 № 32/1), Ткачевой Е.В. (доверенность от 17.01.2019 № 32/1), Шараповой И.В. (доверенность от 09.01.2019 № 1), от заинтересованного лица – Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 13 по Тульской области – Петровой Е.А. (доверенность от 14.05.2019), Сизова А.В. (доверенность от 14.05.2019), рассмотрев в открытом судебном заседании апелляционную жалобу Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 13 по Тульской области на решение Арбитражного суда Тульской области от 26.07.2019 по делу № А68-2494/2018 (судья Косоухова С.В.),

**УСТАНОВИЛ:**

общество с ограниченной ответственностью «Сфера» (далее – ООО «Сфера», общество) обратилось в Арбитражный суд Тульской области с заявлением о признании недействительным решения Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам Тульской области (далее – Межрайонная ИФНС по крупнейшим налогоплательщикам Тульской области) от 07.11.2017 № 13-Д о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Определением Арбитражного суда Тульской области от 20.06.2019 в связи с переименованием Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам Тульской области на Межрайонную инспекцию Федеральной налоговой службы № 13 по Тульской области (далее – Межрайонная ИФНС России № 13 по Тульской области) изменено наименование заинтересованного лица.

В ходе рассмотрения дела в суде первой инстанции общество заявило отказ от требований о признании недействительным решения Межрайонной ИФНС России по крупнейшим налогоплательщикам Тульской области от 07.11.2017 № 13-Д о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения в части привлечения к ответственности в соответствии со статьей 123 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ) за нарушение сроков перечисления НДС в бюджет в сумме 5 821 695 руб., начисления пени за несвоевременное перечисление НДС в бюджет в сумме 533 697 руб., который принят судом области по правилам части 5 статьи 49 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации (далее – АПК РФ) как не противоречащий закону и не нарушающий права и законные интересы других лиц, производство по делу в этой части прекращено на основании пункта 1 части 1 статьи 150 АПК РФ.

Решением Арбитражного суда Тульской области от 26.07.2019 требования удовлетворены частично, решение Межрайонной ИФНС России по крупнейшим налогоплательщикам Тульской области от 07.11.2017 № 13-Д о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения в части доначисления налога на добавленную стоимость в сумме 201 712 руб., налога на прибыль в сумме 2 682 716 руб., начисления пени по налогу на добавленную стоимость в сумме 3 254 руб., по налогу на прибыль в сумме 2 145 134 руб., привлечения к налоговой ответственности, предусмотренной пунктом 1 статьи 122 НК РФ, в виде штрафа по налогу на прибыль в сумме 2 161 224 руб. 60 коп., по налогу на добавленную стоимость в сумме 40 342 руб. признано недействительным. В удовлетворении остальной части требований отказано.

В апелляционной жалобе инспекция просит отменить решение суда в части удовлетворенных требований, ссылаясь на нарушение судом норм материального и процессуального права, несоответствие выводов суда обстоятельствам дела и имеющимся в деле доказательствам.

Общество возражало против удовлетворения апелляционной жалобы по основаниям, изложенным в отзыве.

Поскольку в порядке апелляционного производства инспекцией обжалована только часть решения суда, а обществом не заявлено соответствующих возражений, апелляционный суд проверяет законность и обоснованность судебного акта в обжалуемой инспекцией части на основании части 5 статьи 268 АПК РФ с учетом разъяснений, содержащихся в пункте 25 постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 28.05.2009 № 36 «О применении Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации при рассмотрении дел в арбитражном

суде апелляционной инстанции», и в порядке статей 266 и 268 АПК РФ в пределах доводов апелляционной жалобы.

Проверив в порядке, установленном статьями 258, 266, 268 АПК РФ, законность обжалуемого судебного акта, Двадцатый арбитражный апелляционный суд приходит к выводу об отсутствии оснований для его отмены в связи со следующим.

Как следует из материалов дела, Межрайонной ИФНС по крупнейшим налогоплательщикам Тульской области проведена выездная налоговая проверка ООО «Сфера» по вопросам правильности исчисления и своевременности уплаты (удержания, перечисления) налогов и сборов за период с 01.01.2013 по 31.12.2015.

Итоги проверки зафиксированы в акте от 25.07.2017 № 9-Д.

По результатам рассмотрения материалов выездной налоговой проверки, акта от 25.07.2017 № 9-Д и возражений ООО «Сфера» заместителем начальника Межрайонной ИФНС России по крупнейшим налогоплательщикам Тульской области вынесено решение от 07.11.2017 № 13-Д о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения.

В соответствии с пунктом 3.1 резолютивной части решения от 07.11.2017 № 13-Д ООО «Сфера», в том числе, доначислен налог на добавленную стоимость (НДС) в сумме 1 205 466 руб., налог прибыль в сумме 13 444 896 руб., обществу начислены пени по НДС в сумме 46 537 руб., пени по налогу на прибыль в сумме 3 827 950 руб., пени по налогу на доходы физических лиц в сумме 533 709 руб., ООО «Сфера» привлечено к ответственности за совершение налогового правонарушения в виде штрафа, предусмотренного пунктом 1 статьи 122 НК РФ, за неуплату НДС в сумме 202 984 руб., за неуплату налога на прибыль в сумме 2 688 979 руб., предусмотренного статьей 123 НК РФ в сумме 5 821 695 руб.

Не согласившись с решением инспекции от 07.11.2017 № 13-Д, ООО «Сфера» в порядке, установленном главой 19 НК РФ, направило апелляционную жалобу в Управление Федеральной налоговой службы по Тульской области (далее – Управление ФНС России по Тульской области).

Решением Управления ФНС России по Тульской области от 19.02.2018 № 07-15/04500 апелляционная жалоба частично удовлетворена, решение инспекции от 07.11.2017 № 13-Д отменено в части начисления налога на добавленную стоимость в сумме 813 208 руб., налога на прибыль в сумме 607 921 руб., пени по налогу на добавленную стоимость в сумме 36 954 руб. 85 коп., пени по налогу на прибыль в сумме 183 291 руб., привлечения к ответственности, предусмотренной пунктом 1 статьи 122

НК РФ, за неуплату налога на добавленную стоимость в виде штрафа в сумме 162 642 руб., за неуплату налога на прибыль в сумме 121 584 руб.

Полагая решение инспекции от 07.11.2017 № 13-Д недействительным, общество обратилось в арбитражный суд с настоящим заявлением.

Рассматривая спор по существу и частично удовлетворяя заявленные требования, суд первой инстанции обоснованно руководствовался следующим.

В соответствии с частью 1 статьи 198, частью 4 статьи 200 АПК РФ и пунктом 6 постановления Пленума Верховного Суда Российской Федерации и Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 01.07.1996 № 6/8 «О некоторых вопросах, связанных с применением части первой Гражданского кодекса Российской Федерации» для удовлетворения требований о признании недействительными ненормативных правовых актов и незаконными решений и действий (бездействия) государственных органов и органов местного самоуправления необходимо наличие двух условий: несоответствие их закону или иному нормативному правовому акту, а также нарушение прав и законных интересов заявителя.

Согласно статье 247 НК РФ объектом налогообложения налогом на прибыль организаций признается прибыль, полученная налогоплательщиком.

Для российских организаций прибылью в целях главы 25 НК РФ признаются полученные доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов, которые определяются в соответствии с названной главой НК РФ.

Согласно пункту 1 статьи 252 НК РФ расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты, произведенные налогоплательщиком.

При этом под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме. Под документально подтвержденными расходами понимаются затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством Российской Федерации, либо документами, оформленными в соответствии с обычаями делового оборота, применяемыми в иностранном государстве, на территории которого были произведены соответствующие расходы, и (или) документами, косвенно подтверждающими произведенные расходы (в том числе таможенной декларацией, приказом о командировке, проездными документами, отчетом о выполненной работе в соответствии с договором). Кроме того, расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

В силу пункта 1 статьи 253 НК РФ расходы, связанные с производством и реализацией, включают в себя расходы, связанные с изготовлением (производством),

хранением и доставкой товаров, выполнением работ, оказанием услуг, приобретением и (или) реализацией товаров (работ, услуг).

Следовательно, произведенные расходы уменьшают полученные доходы в целях налогообложения прибыли в случае, когда они экономически оправданы, подтверждены документально и связаны с получением дохода. Кроме того, обязательным условием отнесения тех или иных затрат к расходам является фактическое получение товаров, работ или услуг. В силу пункта 1 статьи 146 НК РФ операции по реализации товаров, работ, услуг облагаются НДС.

Согласно пунктам 1 и 2 статьи 171 НК РФ налогоплательщик имеет право уменьшить общую сумму налога, исчисленную в соответствии со статьей 166 НК РФ, на установленные статьей 171 НК РФ налоговые вычеты.

Вычетам подлежат суммы налога, предъявленные налогоплательщику при приобретении товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации в отношении товаров (работ, услуг), приобретаемых для перепродажи либо для осуществления операций, признаваемых объектами налогообложения в соответствии с главой 21 НК РФ, за исключением товаров, предусмотренных пунктом 2 статьи 170 НК РФ.

В силу пункта 1 статьи 173 НК РФ сумма налога на добавленную стоимость, подлежащая уплате в бюджет, исчисляется по итогам каждого налогового периода как уменьшенная на сумму налоговых вычетов, предусмотренных статьей 171 НК РФ (в том числе налоговых вычетов, предусмотренных пунктом 3 статьи 172 НК РФ), общая сумма налога, исчисляемая в соответствии со статьей 166 НК РФ и увеличенная на суммы налога, восстановленного в соответствии с главой 21 НК РФ.

В соответствии с пунктом 1 статьи 176 НК РФ в случае, если по итогам налогового периода сумма налоговых вычетов превышает общую сумму налога, исчисленную по операциям, признаваемым объектом налогообложения в соответствии с подпунктами 1 - 3 пункта 1 статьи 146 НК РФ, полученная разница подлежит возмещению (зачету, возврату) налогоплательщику в соответствии с положениями указанной статьи.

Согласно пункту 1 статьи 172 НК РФ вычетам подлежат, если иное не установлено названной статьей, только суммы налога, предъявленные налогоплательщику при приобретении товаров (работ, услуг), имущественных прав на территории Российской Федерации после принятия на учет указанных товаров (работ, услуг) и при наличии соответствующих первичных документов.

Пунктом 1 статьи 169 НК РФ предусмотрено, что счет-фактура является документом, служащим основанием для принятия предъявленных сумм налога к вычету или возмещению, в связи с чем в пунктах 5 – 6 указанной статьи установлены требования,

соблюдение которых в силу пункта 2 этой же статьи обязательно для применения налоговых вычетов.

Таким образом, основными факторами, определяющими право налогоплательщика на вычет сумм НДС, уплаченных при приобретении товаров (работ, услуг), являются их производственное назначение, фактическое наличие, принятие на учет в соответствии с правилами бухгалтерского учета и подтвержденное соответствующими первичными документами, а также наличие надлежащим образом оформленных счетов-фактур. Поскольку включение тех или иных затрат в состав расходов и применение налоговых вычетов направлено на уменьшение налогового обязательства налогоплательщика, обязанность доказывания наличия перечисленных условий также возлагается на налогоплательщика.

При этом документы, на которые ссылается налогоплательщик в подтверждение исполнения такой обязанности, должны отвечать предъявляемым требованиям и достоверно свидетельствовать об обстоятельствах, с которыми законодательство связывает налоговые последствия, а также составлять единый комплект, позволяющий индивидуализировать конкретную хозяйственную операцию.

В ходе выездной налоговой проверки Межрайонной ИФНС России по крупнейшим налогоплательщика Тульской области установлено, что налогоплательщиком в нарушение пункта 3 статьи 250 НК РФ, подпункта 4 пункта 4 статьи 271 НК РФ занижены внереализационные доходы по налогу на прибыль организаций за 2015 год на сумму 50 771 291 руб. по эпизоду с ЗАО «Завод СиН-газ».

Суд области посчитал правомерным названный вывод инспекции, в связи с чем указал на обоснованность доначисления обществу налога на прибыль в сумме 10 125 258 руб. 20 коп. и соответствующих пени.

В этой части решение суда первой инстанции налоговым органом не обжалуется.

При этом суд счел, что при принятии оспариваемого решения и наложении штрафа по пункту 1 статьи 122 НК РФ в сумме 2 030 852 руб. налоговым органом не были учтены обстоятельства, смягчающие ответственность.

Согласно пункту 4 статьи 112 НК РФ обстоятельства, смягчающие или отягчающие ответственность за совершение налогового правонарушения, устанавливаются судом или налоговым органом, рассматривающим дело, и учитываются при применении налоговых санкций.

Пунктом 3 статьи 114 НК РФ предусмотрена возможность уменьшения размера штрафа не меньше, чем в два раза по сравнению с размером, установленным

соответствующей статьей настоящего Кодекса, при наличии хотя бы одного смягчающего ответственность обстоятельства.

Перечень обстоятельств, смягчающих ответственность за совершение налогового правонарушения, указанный в пункте 1 статьи 112 НК РФ, не является исчерпывающим, так как согласно подпункту 3 пункта 1 данной статьи смягчающими могут быть признаны и иные обстоятельства, которые судом или налоговым органом, рассматривающим дело, могут быть приняты таковыми.

Согласно разъяснениям, изложенным в пункте 16 Постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 30.07.2013 № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации», учитывая, что пунктом 3 статьи 114 Налогового кодекса Российской Федерации установлен лишь минимальный предел снижения налоговой санкции, суд по результатам оценки соответствующих обстоятельств (например, характера совершенного правонарушения, количества смягчающих ответственность обстоятельств, личности налогоплательщика, его материального положения) вправе уменьшить размер взыскания более чем в два раза.

Санкции, применяемые по пункту 1 статьи 122 НК РФ, имеют расчетный характер, выраженный в процентах по отношению к сумме неуплаченного налога, а не фиксированный размер в твердой сумме.

В постановлении от 15.07.1999 № 11-П Конституционный Суд Российской Федерации указал, что, исходя из общих принципов права, санкции штрафного характера должны отвечать требованиям справедливости и соразмерности. Принцип соразмерности, выражающий требования справедливости, предполагает дифференциацию наказания в зависимости от тяжести содеянного, размера и характера причиненного ущерба, степени вины правонарушителя и иных существенных обстоятельств, обуславливающих индивидуализацию наказания.

Судом в качестве смягчающих во внимание могут быть приняты любые обстоятельства, которые могут быть оценены в качестве таковых по усмотрению суда, перечень таких обстоятельств является открытым и может быть дополнен судом с учетом конкретных обстоятельств дела.

Арбитражный суд при оценке обоснованности и законности оспариваемого решения налогового органа вправе проверять соразмерность примененной меры ответственности, и с учетом установленных в судебном порядке обстоятельств, смягчающих налоговую ответственность, вправе изменить оспариваемое решение налогового органа в части определения размера налоговой санкции. Иное не обеспечило бы эффективное

восстановление нарушенных прав налогоплательщика и означало бы необоснованный отказ в судебной защите, что противоречит статье 46 Конституции Российской Федерации, части 1 статьи 198 АПК РФ, статьям 137, 138 НК РФ.

Санкции штрафного характера, как указал Конституционный Суд Российской Федерации в постановлении от 11.03.1998 № 8-П, исходя из общих принципов права, должны отвечать вытекающим из Конституции Российской Федерации требованиям справедливости и соразмерности.

Принцип соразмерности, выражающий требования справедливости, предполагает установление публично-правовой ответственности лишь за виновное деяние и ее дифференциацию в зависимости от тяжести содеянного, размера и характера причиненного ущерба, степени вины правонарушителя и иных существенных обстоятельств, обуславливающих индивидуализацию при применении взыскания. Указанные принципы привлечения к ответственности в равной мере относятся к физическим и юридическим лицам.

Из оспариваемого решения следует, что налоговым органом при привлечении налогоплательщика к ответственности не были учтены смягчающие ответственность обстоятельства.

Исчерпывающего перечня обстоятельств, смягчающих ответственность налогоплательщика, НК РФ не содержит, и суд в соответствии со статьей 71 АПК РФ определяет меру ответственности за конкретное налоговое правонарушение на основании объективного исследования имеющихся в деле доказательств, которые оценивает по своему внутреннему убеждению.

Суд первой инстанции обоснованно принял во внимание финансовое положение заявителя, отсутствие задолженности перед бюджетом и, оценив размер примененной налоговой санкции, в том числе с учетом требований индивидуализации и дифференциации наказания в зависимости от тяжести содеянного, размера причиненного вреда, степени вины правонарушителя, справедливо посчитал возможным снизить размер налоговых санкций по налогу на прибыль в 5 раз.

В ходе выездной налоговой проверки Межрайонной ИФНС России по крупнейшим налогоплательщика Тульской области установлено, что налогоплательщиком занижены внереализационные доходы на сумму 70 820 000 руб. в том числе: за 2013 год – 53 560 000 руб., за 2014 год – 17 260 000 руб., а также завышены внереализационных доходов за 2015 году на сумму 70 820 000 руб.

В ходе судебного разбирательства установлено, что между ООО «Сфера» (лицензиар) и АО «Газстройдеталь» (лицензиат) заключен лицензионный договор от

13.06.2013 № С74/30 о предоставлении права использования изобретений и полезных моделей, удостоверенных патентами РФ, в соответствии с которым лицензиар предоставляет лицензиату на срок действия договора и за вознаграждения, уплачиваемое лицензиатом, неисключительную лицензию на использование: полезной модели по патенту № 119666; изобретения по патенту № 2481180, относящегося к области производства сварных конструкций, а именно к конструкции крутоизогнутых отводов трубопроводов большого условного диаметра, технологии их изготовления, к специальному оборудованию для изготовления крутоизогнутых отводов трубопроводов большого диаметра.

В соответствии с пунктом 6.1 договора от 13.06.2013 № С74/30 за предоставление прав, предусмотренных данным договором, лицензиат уплачивает лицензиару ежегодное вознаграждение в форме роялти в размере 36 700 000 руб., начиная со дня вступления договора от 13.06.2013 № С74/30 в силу в результате реализации и использования продукции по лицензии за отчетный период (НДС не облагается в соответствии со статьей 149 Кодекса), при этом все возможные сборы и налоги уплачиваются лицензиаром.

Договор от 13.06.2013 № С74/30 зарегистрирован 24.09.2013 в Федеральной службе по интеллектуальной собственности за № РД0131980, с указанной даты договор вступает в силу (пункт 11.2 договора от 13.06.2013 № С74/30).

Между ООО «Сфера» и АО «Газстройдеталь» 08.07.2015 заключено дополнительное соглашение № 1 к указанному договору, в соответствии с которым установлено, изложить пункт 6.1 данного лицензионного договора в следующей редакции: за предоставление прав, предусмотренных вышеуказанным лицензионным договором лицензиат уплачивает лицензиару ежегодное вознаграждения в форме роялти в размере:

- за 2013 год - 53 560 000 руб., начиная со дня вступления договора от 13.06.2013 № С74/30 в силу в результате реализации и использования продукции по лицензии за отчетный период;

- за 2014 год – 90 660 000 руб.;

- за 2015 год – 100 000 000 руб.;

- все последующие годы действия договора от 13.06.2013 № С74/30 – не менее 11% от выручки от соответствующей продукции, в производстве которой используются патенты.

ООО «Сфера» представлены следующие документы:

- лицензионный договор от 13.06.2013 № С-74/30 с дополнительным соглашением от 08.07.2015 № 1;

- уведомление о регистрации договора № 2013Д16014/93,

- государственная регистрация изменений к договору № 2015Д14768 с копиями свидетельств на патенты;

- оборотно-сальдовая ведомость по счету 62 в разрезе контрагента «Газстройдеталь» и договора от 13.06.2013 № С-74/30;

- карточка счета 62 за январь 2013 года – декабрь 2015 года в разрезе контрагента «Газстройдеталь» и договора от 13.06.2013 № С-74/30;

- акты от 30.06.2014 № 1212, от 31.12.2014 № 2456, от 01.12.2015 № 2423, от 01.12.2015 № 2424, от 31.12.2015 № 2425, выставленные ООО «Сфера» в адрес заказчика («лицензиата») ОАО «Газстройдеталь» ОАО «Газпром», подписанные со стороны исполнителя в лице генерального директора ООО «Сфера» в 2014 году Григорьевым С.Ю., в 2015 году Кузнецовым М.Ю.

По мнению инспекции, поскольку реализация и использование продукции, изготовленной АО «Газстройдеталь» по «спорным» лицензиям, осуществлялась в 2013-2015 годах, налоговые обязательства заявителя по налогу на прибыль подлежат корректировке:

- налоговая база за 2013 и 2014 год подлежит увеличению на сумму 70 820 000 руб.;
- налоговая база за 2015 год подлежит уменьшению на сумму 70 820 000 руб.

Суд первой инстанции по праву отклонил данный вывод налогового органа по следующим основаниям.

В соответствии с пунктом 1 статьи 54 НК РФ 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.

На основании пункта 1 статьи 11 НК РФ институты, понятия и термины гражданского, семейного и других отраслей законодательства Российской Федерации, используемые в Кодексе, применяются в том значении, в каком они используются в этих отраслях законодательства, если иное не предусмотрено Кодексом.

Понятие ошибки и описание фактов, которые таковыми не являются, даны в пункте 1 положения по бухгалтерскому учету «Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности» (ПБУ 22/2010), утвержденного Приказом Минфина РФ от 28.06.2010 № 63н, согласно которому 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 (неотражения) таких фактов хозяйственной деятельности.

При этом НК РФ не предусмотрен специальный порядок перерасчета налоговой базы по лицензионным платежам при последующем изменении их размера.

Суд первой инстанции справедливо отметил, что изменение цены сделки в 2015 году является новым фактом, который подлежал отражению и в бухгалтерском и в налоговом учете в том периоде, когда он произошел (дата подписания и государственной регистрации дополнительного соглашения к лицензионному договору), не является ошибкой в исчислении налоговой базы по налогу на прибыль организаций.

В соответствии со статьей 249 НК РФ доходом от реализации в целях исчисления налога на прибыль признаются выручка от реализации товаров (работ, услуг) как собственного производства, так и ранее приобретенных, выручка от реализации имущественных прав. Пункт 2 указанной статьи предусматривает, что выручка от реализации определяется исходя из всех поступлений, связанных с расчетами за реализованные товары (работы, услуги) или имущественные права, выраженные в денежной и (или) натуральной формах.

Дополнительное соглашение об изменении цены сделки, достигнутое сторонами в определенном налоговом периоде, влечет изменение обязательства именно в этом периоде, даже если такое изменение касается ранее осуществленных хозяйственных операций. Следовательно, исполнение одной из сторон измененного обязательства влечет возникновение у другой стороны объекта налогообложения в периоде такого исполнения.

Согласно пункту 10 статьи 250 НК РФ к внереализационным доходам также относятся доходы прошлых лет, выявленные в отчетном (налоговом) периоде.

В силу подпункта 6 пункта 4 статьи 271 НК РФ для внереализационных доходов датой получения дохода признается дата выявления дохода (получения и (или) обнаружения документов, подтверждающих наличие дохода) - по доходам прошлых лет.

В соответствии с подпунктом 3 пункта 4 статьи 271 НК РФ для внереализационных доходов в виде лицензионных платежей (включая роялти) за пользование объектами интеллектуальной собственности датой получения дохода признается дата осуществления расчетов в соответствии с условиями заключенных договоров или предъявления налогоплательщику документов, служащих основанием для произведенных расчетов.

В рассматриваемом случае суд верно указал, что именно дополнительное соглашение являлось основанием для проведения расчетов.

Из материалов дела следует, что расчеты в большем размере, чем было установлено договором от 13.06.2013 № С74/30 (без учета дополнительного соглашения от 08.07.2015 № 1), сторонами в 2013 - 2014 годах не осуществлялись.

Следовательно, несмотря на то, что спорные суммы относятся к вознаграждению в форме роялти за 2013 и 2014 годах, указанные суммы должны увеличивать налогооблагаемую базу по налогу на прибыль за 2015 год, поскольку доход выявлен и получен именно в 2015 году, на основании заключенного и зарегистрированного в 2015 году дополнительного соглашения.

Изменение цены сделки в 2015 году не является ошибкой (искажением) в исчислении налоговой базы, относящейся к прошлым налоговым периодам, поскольку в 2013 и 2014 годы организация не располагала документами, подтверждающими получение дохода. Таким образом, положения статьи 54 НК РФ в рассматриваемом случае неприменимы и, соответственно, налогоплательщиком обоснованно квалифицированы спорные суммы как внереализационный доход, руководствуясь при определении даты его получения пунктом 4 статьи 271 НК РФ.

Кроме того, суд области правомерно отметил, что при проведении проверки налоговый орган рассматривал только доходную составляющую от использования изобретений и полезных моделей, удостоверенных патентами (поступления по лицензионным договорам), не сопоставляя их с расходами, непосредственно связанными с получением этих доходов (выплаты по договорам об уступке прав авторов на получение патентов на изобретения).

Исчисление налоговым органом налога на прибыль по результатам проверки без учета расходов является нарушением положений статьи 247, пункта 1 статьи 274 НК РФ, поскольку прибылью признаются полученные доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов (пункт 32 Обзора судебной практики Верховного Суда Российской Федерации № 1, утвержденного Президиумом Верховного Суда Российской Федерации 16.02.2017).

Как указал Верховный Суд Российской Федерации, в обязанность налогового органа входит установление размера всех налоговых обязательств налогоплательщика за проверяемые периоды исходя из выводов, положенных в основу акта налоговой проверки и являющихся основанием для вынесения решения о доначислении соответствующих сумм налогов, начислении пеней за несвоевременную уплату налогов, а также привлечения к налоговой ответственности в соответствии с положениями Налогового кодекса. Следовательно, на инспекции лежит обязанность учесть произведенные в ходе выездной налоговой проверки начисления по соответствующим налогам и отразить их в составе расходов при определении базы по налогу на прибыль при условии, что правильность исчисления налога на прибыль входила в предмет проводимой проверки (определение от 26.01.2017 № 305-КГ16-13478).

Аналогичные выводы содержатся в постановлении Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 06.07.2010 № 17152/09 и определении Верховного Суда Российской Федерации от 30.11.2016 № 305-КГ16-10138.

Как установлено в ходе судебного разбирательства, по условиям заключенных в 2015 году ООО «Сфера» с авторами изобретений (Захаркиным Н.А. и Денисовым В.В.) дополнительных соглашений последним было выплачено вознаграждение.

Таким образом, доначислив по результатам выездной налоговой проверки налог на прибыль с доходов, налоговый орган в силу положений подпункта 1 пункта 1 статьи 264, подпункта 1 пункта 7 статьи 272 НК РФ должен был уменьшить налоговую базу по налогу на прибыль организации на сумму соответствующих расходов (по дополнительным соглашениям с авторами также аналогично увеличен размер вознаграждения авторам), если налог на прибыль организаций входил в предмет выездной налоговой проверки.

При таких обстоятельствах суд первой инстанции пришел к обоснованному выводу о том, что увеличение налоговой базы по налогу на прибыль за 2013 и 2014 год на сумму 70 820 000 руб. и уменьшение налоговой базы за 2015 год на сумму 70 820 000 руб., является неправомерным, в связи с чем удовлетворил требования заявителя по указанному эпизоду.

В ходе выездной налоговой проверки Межрайонной ИФНС России по крупнейшим налогоплательщика Тульской области установлено, что налогоплательщиком в нарушение пункта 4 статьи 170 НК РФ необоснованно предъявлена к вычету сумма НДС со стоимости общехозяйственных расходов, относящихся к необлагаемым налогом на добавленную стоимость операциям, в размере 201 712 руб.

Согласно пункту 4 статьи 149 НК РФ в случае, если налогоплательщиком осуществляются операции, подлежащие налогообложению, и операции, не подлежащие налогообложению (освобождаемые от налогообложения) в соответствии с положениями настоящей статьи, налогоплательщик обязан вести отдельный учет таких операций.

Согласно пункту 4 статьи 170 НК РФ предъявленные продавцами суммы НДС по товарам (работам, услугам), в том числе по основным средствам и нематериальным активам:

- учитываются в стоимости товаров (работ, услуг), если данные товары (работы, услуги) используются в отношении операций, не облагаемых НДС (абзац второй пункта 4 статьи 170 НК РФ);

- принимаются к вычету, если данные товары (работы, услуги) используются в отношении операций, облагаемых НДС (абзац третий пункта 4 статьи 170 НК РФ);

- принимаются к вычету либо учитываются в стоимости товаров (работ, услуг) в той пропорции, в которой они используются для производства и (или) реализации товаров (работ, услуг), операции по реализации которых подлежат налогообложению (освобождаются от налогообложения), если данные товары (работы, услуги) используются как в облагаемых, так и необлагаемых (освобожденных) операциях в порядке, установленном принятой налогоплательщиком учетной политикой для целей налогообложения (абзац четвертый пункта 4 статьи 170 НК РФ).

Указанная пропорция определяется исходя из стоимости отгруженных товаров (работ, услуг), имущественных прав, операции по реализации которых подлежат налогообложению (освобождены от налогообложения), в общей стоимости товаров (работ, услуг), имущественных прав, отгруженных за налоговый период. По основным средствам и нематериальным активам, принимаемым к учету в первом или втором месяцах квартала, налогоплательщик имеет право определять указанную пропорцию исходя из стоимости отгруженных в соответствующем месяце товаров (выполненных работ, оказанных услуг), переданных имущественных прав, операции по реализации которых подлежат налогообложению (освобождены от налогообложения), в общей стоимости отгруженных (переданных) за месяц товаров (работ, услуг), имущественных прав (подпункт 1 пункта 4.1 статьи 170 НК РФ).

При этом налогоплательщик обязан вести отдельный учет сумм налога по приобретенным товарам (работам, услугам), в том числе основным средствам и нематериальным активам, имущественным правам, используемым для осуществления как облагаемых налогом, так и не подлежащих налогообложению (освобожденных от налогообложения) операций.

Налогоплательщик имеет право не применять положения настоящего пункта к тем налоговым периодам, в которых доля совокупных расходов на приобретение, производство и (или) реализацию товаров (работ, услуг), имущественных прав, операции по реализации которых не подлежат налогообложению, не превышает 5 процентов общей величины совокупных расходов на приобретение, производство и (или) реализацию товаров (работ, услуг), имущественных прав. При этом все суммы налога, предъявленные таким налогоплательщикам продавцами товаров (работ, услуг), имущественных прав в указанном налоговом периоде, подлежат вычету в соответствии с порядком, предусмотренным статьей 172 названного Кодекса.

В ходе проведения выездной налоговой проверки установлено, что ООО «Сфера» заключены договоры с Захаркиным Н.А. и Денисовым В.В. (авторами) об использовании следующих патентов: от 15.05.2012 № 119666 – устройство для подготовки под сварку

кромки скорлуп толстеного крутоизогнутого по радиусу отвода трубопровода большого диаметра; от 04.05.2012 № 2481180 – способ изготовления толстеного отвода трубопровода и устройство для подготовки под сварку кромок его скорлуп.

Данные патенты ООО «Сфера» реализованы в адрес АО «Газстройдеталь» на основании лицензионного договора от 13.06.2013 № С74/30, где ООО «Сфера» – лицензиар, а АО «Газстройдеталь» – лицензиат. Предметом договора является представление лицензиату за вознаграждение неисключительной лицензии на использование полезной модели по вышеуказанным патентам.

В соответствии с подпунктом 26 пункта 2 статьи 149 НК РФ не подлежит налогообложению реализация исключительных прав на изобретения, полезные модели, промышленные образцы, программы для электронных вычислительных машин, базы данных, топологии интегральных микросхем, секреты производства (ноу-хау), а также прав на использование указанных результатов интеллектуальной деятельности на основании лицензионного договора.

Как указывалось ранее, в налоговых декларациях по налогу на добавленную стоимость и налогу на прибыль за 2014 год ООО «Сфера» отражена сумма, полученная от реализации в рамках данного договора за 2014 год – 36 700 000 руб.

На основании дополнительного соглашения от 08.07.2015 № 1 к договору от 13.06.2013 № С74/30 стороны достигли договоренности об увеличении размера вознаграждения.

По мнению инспекции, фактически с учетом дополнительного соглашения ООО «Сфера» получило доходы от реализации вышеуказанных патентов в адрес АО «Газстройдеталь» в 4 квартале 2014 года на сумму 90 660 000 руб., что привело к перерасчету обязательств лицензиата в сторону увеличения, в том числе за 2014 год на сумму 53 960 000 руб.

В результате проведенного налоговым органом в ходе проверки перерасчета доли совокупных расходов на приобретение, производство и (или) реализацию товаров (работ, услуг), имущественных прав, операции, по реализации которых не подлежат налогообложению, установлено, что данная доля в 4 квартале 2014 года превышает 5 % общей величины совокупных расходов на приобретение, производство и (или) реализацию товаров (работ, услуг), имущественных прав, понесенных в данных налоговых периодах.

Поскольку, по мнению налогового органа, доходы ООО «Сфера» подлежат корректировке и должны быть увеличены в 4 квартале 2014 года, исходя из размера вознаграждения, установленного дополнительным соглашением от 08.07.2015 № 1 к

договору от 13.06.2013 № С74/30, доля необлагаемой НДС выручки в общем объеме выручки за 4 квартал 2014 года налогоплательщиком рассчитана неверно, ООО «Сфера» неправомерно приняло к вычету суммы НДС со стоимости общехозяйственных расходов, относящихся к необлагаемым НДС операциям, в размере 201 712 руб.

Суд первой инстанции правомерно признал указанный вывод инспекции ошибочным на основании следующего.

В соответствии с пунктом 4 статьи 170 НК РФ суммы налога, предъявленные продавцами товаров (работ, услуг), имущественных прав налогоплательщикам, осуществляющим как облагаемые налогом, так и освобожденные от налогообложения операции принимаются к вычету либо учитываются в их стоимости в той пропорции, в которой они используются для производства и (или) реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав, операции по реализации которых подлежат налогообложению (освобождены от налогообложения), - по товарам (работам, услугам), в том числе основным средствам и нематериальным активам, имущественным правам, используемым для осуществления как облагаемых налогом, так и не подлежащих налогообложению (освобожденных от налогообложения) операций, в порядке, установленном принятой налогоплательщиком учетной политикой для целей налогообложения, и с учетом особенностей, установленных пунктом 4.1 настоящей статьи.

Согласно пункту 4.1 статьи 170 НК РФ пропорция, указанная в абзаце четвертом пункта 4 настоящей статьи, определяется исходя из стоимости отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг), переданных имущественных прав, операции по реализации которых подлежат налогообложению (освобождены от налогообложения), в общей стоимости отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг), переданных имущественных прав за налоговый период.

Дополнительное соглашение об изменении цены сделки по предоставлению прав пользования патентами, достигнутое сторонами в определенном налоговом периоде, влечет изменение обязательства именно в этом периоде, даже если такое изменение касается ранее предоставленных прав пользования.

Следовательно, исполнение одной из сторон измененного обязательства влечет возникновение у другой стороны объекта налогообложения в периоде такого исполнения.

Из материалов дела следует, что данные, указанные в налоговой декларации по НДС за 4 квартал 2014 года, полностью соответствовали данным, указанным в первичных документах, достоверность которых налоговым органом не опровергнута, налогоплательщик исчислил НДС за 4 квартал 2014 года исходя из условий договора

от 13.06.2013 № С74/30, без учета условий дополнительного соглашения от 08.07.2015 № 1, поскольку на момент окончания спорного налогового периода оно не было заключено между ООО «Сфера» и его контрагентом.

Пунктом 10 статьи 154 НК РФ предусмотрено, что изменение в сторону увеличения стоимости (без учета налога) отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг), переданных имущественных прав, в том числе из-за увеличения цены (тарифа) и (или) увеличения количества (объема) отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг), переданных имущественных прав, учитывается при определении налогоплательщиком налоговой базы за налоговый период, в котором были составлены документы, являющиеся основанием для выставления корректировочных счетов-фактур.

Следовательно, у налогоплательщика с учетом установленных обстоятельств отсутствовали правовые основания для представления уточненной налоговой декларации за 4 квартал 2014 года.

Размер доначисленного по итогам проверки налога должен соответствовать реальным налоговым обязательствам налогоплательщика. Иное определение налоговых обязательств проверяемого налогоплательщика противоречит принципу полноты и всесторонности выездной налоговой проверки.

С учетом вышеприведенных положений, принимая во внимание, что размер вознаграждения налоговым органом был определен только на основании дополнительного соглашения, заключенного в 2015 году, суд первой инстанции верно заключил, что у налогового органа отсутствовали основания для доначисления НДС за 4 квартал 2014 года.

На основании изложенного суд первой инстанции пришел к правильному выводу об удовлетворении требования заявителя по указанному эпизоду.

В ходе выездной налоговой проверки Межрайонной ИФНС России по крупнейшим налогоплательщика Тульской области установлено, что налогоплательщиком в нарушение подпункта 1 пункта 2 статей 105.1, 105.3, 105.7, 105.9, пункта 6 статьи 250, пункта 6 статьи 271 Кодекса в составе внереализационных доходов не отражена сумма процентов, признаваемых рыночными по ставке рефинансирования ЦБ РФ при предоставлении во временное пользование денежных средств, выданных взаимозависимому лицу - АО «Газстройдеталь», вследствие чего занижена налоговая база по налогу на прибыль на сумму 1 383 694 руб.

В ходе проведения выездной налоговой проверки установлено, что в проверяемом периоде между АО «Газстройдеталь» и ООО «Сфера» (ИНН 7107091934) действовал договор на поставку продукции от 14.02.2012 № С-74/23, заключенный в 2012 году.

Согласно пункту 1.1 договора, предметом является изготовление и поставка АО «Газстройдеталь» (поставщик) продукции в адрес ООО «Сфера» (покупатель) в номенклатуре, количестве, по цене и в сроки, указанные в прилагаемых к настоящему договору спецификациях, которые являются неотъемлемой частью договора (отводов, днищ, тройников, переходов, заглушек, колец переходных). Согласно пункту 1.2 договора общая сумма договора составляет общую сумму всех спецификаций, прилагаемых к настоящему договору, которые являются неотъемлемой частью договора.

В соответствии с пунктом 3.2 договора изготовление и отгрузка в соответствии с договором производится в течение 30 дней после получения предоплаты в размере 100% стоимости продукции (если иное не оговорено в спецификации).

Согласно пункту 4.1 договора, цены на поставляемую по настоящему договору продукцию могут согласовываться дополнительно в случае изменения цен. При оплате счета в течение 5-ти дней с момента его выставления поставщиком цена изменению не подлежит.

В силу пункта 4.2 договора в цены не включены соответствующие транспортные расходы, которые Покупатель оплачивает дополнительно согласно выставленному счету поставщика в течение 5 дней, если иное условие не согласовано сторонами в спецификации.

В соответствии с пунктом 4.3 расчет за продукцию производится покупателем в порядке, оговоренном в настоящем договоре или спецификации путем перечисления денежных средств на расчетный счет поставщика.

В пункте 5.2 договора определено, что в случае отказа от продукции согласно условиям настоящего договора покупатель обязан уплатить штраф поставщику в размере 30% стоимости продукции по настоящему договору.

Как установлено в ходе проведения выездной налоговой проверки, сторонами к договору поставки от 14.02.2012 № С-74/23 заключены 39 спецификаций на поставку отводов, тройников, днищ, переходов, колец, заглушек и т.д.

В результате проведенного анализа представленных налогоплательщиком документов налоговая инспекция установила, что на большинстве спецификаций отсутствует дата самой спецификации и дата подписания спецификаций.

Согласно проведенному налоговым органом анализу карточки счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и выписок банка по расчетным счетам АО «Газстройдеталь» и ООО «Сфера» установлено, что в рамках вышеуказанного договора ООО «Сфера» перечисляло денежные средства в АО «Газстройдеталь» по вышеуказанным спецификациям. В дальнейшем АО «Газстройдеталь» осуществляло

возврат денежных средств на расчетные счета ООО «Сфера» в связи с расторжением спецификаций.

Отгрузка продукции АО «Газстройдеталь» в адрес налогоплательщика в рамках вышеуказанного договора поставки согласно представленным ООО «Сфера» в ходе проверки документам не осуществлялась. Причины расторжения спецификаций в соглашениях расторжении не указываются.

При этом согласно показаниям должностных лиц ООО «Сфера» расторжение договоров происходило по причине того, что отпадала необходимость в приобретении изделий (продукции).

В ходе проверки также было установлено, что АО «Газстройдеталь» не заявляло в представленной в налоговый орган отчетности за 2013-2015 годах, выручку от реализации продукции собственного производства (за исключением выручки от СМР, услуг).

Кроме того, штатным расписанием АО «Газстройдеталь» не предусмотрено структурное подразделение, в обязанности которого могло входить производство продукции, поименованной в договоре на поставку продукции от 14.02.2012 № С-74/23и спецификациях к нему.

Штрафные санкции в порядке пункта 5.2 договора за отказ от продукции не начислялись.

Данные обстоятельства, по мнению налоговой инспекции, свидетельствуют о формальности заключения спорного договора поставки.

При этом проверкой установлено, что ООО «Сфера» в проверяемом периоде пользовалось кредитной линией в Акционерном банке (АБ) «Россия», ПАО «Сбербанк России», ПАО «Промсвязьбанк» на осуществление текущей деятельности. Процентная ставка за пользование траншами по кредитным договорам с акционерным банком «Россия» взималась банком с ООО «Сфера» в пределах 8,25-14,0% годовых.

Проценты, начисленные за пользование кредитными денежными средствами, учтены налогоплательщиком в расходах в целях налогообложения налога на прибыль в 2013-2015 года в размере 159 751 164 руб., из них в 2013 году в размере 75 137 776 руб.; в 2014 году в размере 45 998 032 руб.; в 2015 году в размере 38 615 357 руб.

В результате проведенного анализа по расчетному счету ООО «Сфера», на который от АБ «Россия», ПАО «Сбербанк России», ПАО «Промсвязьбанк» поступали кредитные денежные средства, установлено, что частично денежные средства, полученные в рамках кредитных линий, перечислялись сразу в адрес АО «Газстройдеталь» в рамках договора поставки от 14.02.2012 № С-74/23 в качестве предоплаты за продукцию.

Всего в 2013-2015 годах ООО «Сфера» получило кредит в банках на сумму 6 217 065 829 руб. Из полученных кредитных денежных средств в адрес АО «Газстройдеталь» по договору поставки от 14.02.2012 № С-74/23 в качестве авансовых платежей перечислено 3 308 400 418 руб. Полученные АО «Газстройдеталь» денежные средства возвращались на расчетные счета ООО «Сфера» как возврат аванса в течение 1-33 дней.

При этом АО «Газстройдеталь» и ООО «Сфера» являются взаимозависимыми лицами. Согласно данным информационного ресурса Межрайонной ИФНС России по ЦОД «ЕГРЮЛ» «Основные сведения о юридических лицах» ООО «Сфера» является учредителем АО «Газстройдеталь» с долей участия лица в уставном капитале 88,2%, а доля принадлежавших лицу ООО «Сфера» обыкновенных акций эмитента составила 97 %.

С учетом данных обстоятельств налоговая инспекция пришла к выводу о том, что фактически ООО «Сфера» представляла АО «Газстройдеталь» денежные средства, полученные от АБ «Россия», в виде беспроцентных займов.

В соответствии со статьей 247 НК РФ объектом налогообложения по налогу на прибыль организаций признается прибыль, полученная налогоплательщиком. Для российских организаций прибылью признаются полученные доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов, которые определяются в соответствии с главой 25 НК РФ.

Согласно статье 248 НК РФ предусмотрено, что к доходам относятся доходы от реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав и внереализационные доходы.

В соответствии со статьей 250 НК РФ внереализационными доходами налогоплательщика признаются, в частности, доходы в виде процентов, полученных по договорам займа, кредита, банковского счета, банковского вклада, а также по ценным бумагам и другим долговым обязательствам (особенности определения доходов банков в виде процентов устанавливаются статьей 290 НК РФ).

На основании выявленных в ходе выездной налоговой проверки фактов (в отношении указанного договора поставки продукции по взаимоотношениям с АО «Газстройдеталь»), инспекция пришла к выводу о получении обществом необоснованной налоговой выгоды в виде минимизации своих налоговых обязательств путем занижения внереализационных доходов, в результате совершения (с взаимозависимым лицом) действий, которые не были обусловлены разумными экономическими причинами, а имели своей целью получение налоговой выгоды за счет искажения налоговой базы при перечислении денежных средств (авансовых платежей) во временное пользование по договору поставки от 14.02.2012 № С-74/23.

С учетом вышеизложенного, инспекцией произведен расчет недополученных ООО «Сфера», по мнению налоговой инспекции, процентов за пользование АО «Газстройдеталь» денежными средствами, перечисленными в его адрес в виде авансовых платежей по договору поставки продукции от 14.02.2012 № С-74/23.

При проведении расчета процентов за основу расчета инспекцией взята ставка рефинансирования ЦБ РФ, действующая в проверяемом периоде, в размере 8,25%.

Согласно проведенному инспекцией расчету за 2013-2015 года проценты за пользование денежными средствами, перечисленными ООО «Сфера» в адрес АО «Газстройдеталь» по договору от 14.02.2012 № С-74/23, составили 1 383 694 руб. и должны были быть включены обществом в состав внереализационных доходов.

Неотражение данных процентов в налоговом регистре внереализационных доходов в 2013-2015 годах в нарушение статьи 271 НК РФ привело к занижению налоговой базы по налогу на прибыль организаций в 2013-2015 годах на общую сумму 1 383 694 руб.

В результате данного нарушения сумма налога на прибыль за 2013-2015 года, по мнению налоговой инспекции, занижена на 276 740 руб.

Суд первой инстанции обоснованно согласился с выводом инспекции о том, что сложившиеся между АО «Газстройдеталь» и ООО «Сфера» в рамках заключенного между ними договора поставки от 14.02.2012 № С-74/23 отношения свидетельствуют о том, что фактически заявитель предоставлял своему взаимозависимому лицу беспроцентные займы.

Между тем, суд по праву не принял доводы налогового органа о том, что данное обстоятельство привело к занижению обществом в нарушение пункта 6 статьи 250 НК РФ внереализационных доходов в спорный период.

Согласно статье 247 НК РФ объектом налогообложения по налогу на прибыль организации признается прибыль, полученная налогоплательщиком. Прибылью для российских организаций признаются полученные доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов, которые определяются в соответствии с настоящей главой. В соответствии со статьей 248 НК РФ к доходам в целях главы 25 НК РФ относятся доходы от реализации товаров (работ, услуг) и имущественных прав; внереализационные доходы.

Внереализационные доходы определяются в порядке, установленном статьей 250 НК РФ с учетом положений указанной главы.

В пункте 6 статьи 250 НК РФ определено, что внереализационными доходами налогоплательщика признаются, в частности, доходы в виде процентов, полученных по договорам займа, кредита, банковского счета, банковского вклада, а также по ценным бумагам и другим долговым обязательствам.

Пунктом 4 статьи 421 ГК РФ предусмотрено, что условия договора определяются по усмотрению сторон, кроме случаев, когда содержание соответствующего условия предписано законом или иными правовыми актами (статья 422 ГК РФ). В соответствии со статьей 423 ГК РФ договор, по которому сторона должна получить плату или иное встречное предоставление за исполнение своих обязанностей, является возмездным. Безвозмездным признается договор, по которому одна сторона обязуется предоставить что-либо другой стороне без получения от нее платы или иного встречного предоставления. Договор предполагается возмездным, если из закона, иных правовых актов, содержания или существа договора не вытекает иное.

По договору займа одна сторона (займодавец) передает в собственность другой стороне (заемщику) деньги или другие вещи, определенные родовыми признаками, а заемщик обязуется возвратить займодавцу такую же сумму денег (сумму займа) или равное количество других полученных им вещей того же рода и качества (часть 1 статьи 807 ГК РФ).

В соответствии со статьей 809 ГК РФ, если иное не предусмотрено законом или договором займа, займодавец имеет право на получение с заемщика процентов на сумму займа в размерах и порядке, определенных договором.

При заключении договора стороны фиксируют в нем достигнутые договоренности относительно условий предоставления займа, в том числе размер процентов, причитающихся к выплате займодавцу за пользование денежными средствами.

НК РФ не содержит запрета на выдачу беспроцентных займов, а также требований на установление в договоре займа определенных процентных ставок.

В спорном случае фактически стороны не оговорили взимание процентов за пользование денежными средствами.

Доходы в виде процентов, полученных по договорам займа, учитываются в составе внереализационных доходов на основании пункта 6 статьи 250 НК РФ.

При этом положениями пункта 6 статьи 250 НК РФ предусмотрено фактическое получение налогоплательщиком процентов по договорам займа. Только при таких обстоятельствах проценты признаются внереализационными доходами для целей налогообложения налогом на прибыль.

Пунктом 1 статьи 269 НК РФ определено, что под долговыми обязательствами понимаются кредиты, товарные и коммерческие кредиты, займы, банковские вклады, банковские счета или иные заимствования независимо от формы их оформления.

Следовательно, основанием для начисления в налоговом учете внереализационного дохода по договору займа является действующее долговое обязательство, условиями которого предусмотрена уплата процентов.

В соответствии с пунктом 4 статьи 328 НК РФ проценты, полученные (подлежащие получению) налогоплательщиком за предоставление в пользование денежных средств, учитываются в составе доходов (расходов), подлежащих включению в налоговую базу, на основании выписки о движении денежных средств налогоплательщика по банковскому счету, если иное не предусмотрено данной статьей.

Из норм пункта 6 статьи 271 НК РФ следует, что при применении метода начисления доход в виде процентов признается полученным и включается в состав соответствующих доходов на конец месяца соответствующего отчетного периода вне зависимости от фактического поступления в их оплату денежных средств или иного имущества.

Поскольку по беспроцентному займу проценты не выплачиваются, то норма пункта 6 статьи 250 НК РФ применению не подлежит. В связи с тем, что при выдаче беспроцентного займа не происходит начисление и получение процентов, отсутствует доход, подлежащий налогообложению.

Кроме того, исходя из правовой позиции Конституционного Суда Российской Федерации, выраженной в постановлении от 24.02.2004 № 3-П, ни налоговый, ни судебный контроль не призваны проверять экономическую целесообразность решений, принимаемых субъектами предпринимательской деятельности, которые в сфере бизнеса обладают самостоятельностью и широкой дискрецией, поскольку в силу рискованного характера такой деятельности существуют объективные пределы в возможностях соответствующих государственных органов выявлять наличие в ней деловых просчетов.

В соответствии с определением Конституционного Суда Российской Федерации от 04.06.2007 № 320-О-П налоговое законодательство не использует понятие экономической целесообразности и не регулирует порядок и условия ведения финансово-хозяйственной деятельности. Следовательно, полученные доходы не могут оцениваться с точки зрения их целесообразности, рациональности, эффективности или полученного результата.

Налоговый орган при доначислении спорной суммы налога на прибыль организаций руководствовался, в частности, пунктом 1 статьи 105.3 НК РФ, согласно которому в случае если в сделках между взаимозависимыми лицами создаются или устанавливаются коммерческие или финансовые условия, отличные от тех, которые имели бы место в сделках, признаваемых сопоставимыми, между лицами, не являющимися взаимозависимыми, то любые доходы (прибыль, выручка), которые могли бы быть

получены одним из этих лиц, но вследствие указанного отличия не были им получены, учитываются для целей налогообложения у этого лица.

Однако из буквального содержания приведенной нормы пункта 1 статьи 105.3 НК РФ следует, что сделка должна совершаться между взаимозависимыми лицами; в сделке должны создаваться или устанавливаться коммерческие или финансовые условия, отличные от тех, которые имели бы место в сделках, признаваемых сопоставимыми, между лицами, не являющимися взаимозависимыми.

В данном случае наличие взаимозависимости между заемщиком и займодавцем не оспаривается заявителем.

Вместе с тем, договор займа может быть как возмездным, то есть предусматривающим уплату процентов за пользование заемными средствами, так и безвозмездным, когда исполнение заемщиком обязательства ограничивается лишь возвратом долга (пункт 1 статьи 809 ГК РФ). Соответствующее условие может быть согласовано в договоре.

Таким образом, действующее гражданское законодательство прямо закрепляет возможность заключения договора займа, предусматривающим уплату процентов за пользование заемными средствами (возмездного), так и безвозмездного, когда исполнение заемщиком обязательства ограничивается лишь возвратом долга.

То есть, заключение договоров беспроцентного займа возможно и между лицами, не являющимися взаимозависимыми. В силу чего, в рассматриваемом случае не соблюдается второе условие, предусмотренное пунктом 1 статьи 105.3 НК РФ – создание коммерческих или финансовых условий, отличных от тех, которые имели бы место в сделках, признаваемых сопоставимыми, между лицами, не являющимися взаимозависимыми.

При таких обстоятельствах суд области пришел к правильному выводу о том, что норма пункта 1 статьи 105.3 НК РФ в рассматриваемом случае не применима.

Суд верно отметил, что в силу подпункта 2 пункта 6 постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиками налоговой выгоды» взаимозависимость сама по себе не является безусловным основанием для вывода о необоснованном получении налогоплательщиком налоговой выгоды: налоговому органу необходимо представить доказательства того, что такая выгода получена им именно в результате недобросовестных действий взаимозависимых лиц.

Инспекция в рамках настоящего дела таких доказательств не представила.

Таким образом, суд первой инстанции пришел к верному выводу об удовлетворении требований общества по указанному эпизоду.

В ходе выездной налоговой проверки Межрайонной ИФНС России по крупнейшим налогоплательщика Тульской области установлено, что налогоплательщиком в нарушение пункта 1 статьи 54, пункта 1 статьи 81, пункта 1 статьи 252, пункта 1 статьи 272 НК РФ завышены внереализационные расходы на сумму 20 733 674 рублей, в том числе: за 2014 год – 3 320 686 руб., за 2015 год – 17 412 988 руб., а также занижены внереализационные расходы за 2013 год на сумму 8 703 781 руб.

В ходе судебного разбирательства установлено, что обществом в проверяемом периоде в составе внереализационных расходов отражена статья расходов «убытки / прибыль прошлых лет», в том числе: в 2013 году – 14 586 066 руб., в 2014 году – 23 658 871 руб., в 2015 году – 50 652 833 руб.

ООО «Сфера» в ходе проверки представлены первичные документы, согласно которым в состав расходов, уменьшающих налоговую базу по налогу на прибыль, включены:

за 2013 год расходы в сумме 10 956 285 руб., относящиеся к 2010-2012 годам, в том числе: за 2010 год – 1 633 205 руб., за 2011 год – 352 205 руб., за 2012 год – 8 970 875 руб.;

за 2014 год расходы в сумме 16 591 450 руб., относящиеся к 2011-2013 годам, в том числе: за 2011 год – 40 939 руб., за 2012 год – 991 146 руб., за 2013 год – 15 559 365 руб.;

за 2015 год расходы в сумме 17 412 988 руб., относящиеся к 2011-2014 годам, в том числе: за 2011 год – 1 770 руб., за 2012 год – 39 753 руб., за 2013 год – 4 100 701 руб., за 2014 год – 13 270 764 руб.

Инспекцией произведен перерасчет налоговой базы по налогу на прибыль общества следующим образом: ошибки (искажения) в сумме 42 709 руб. отнесены к периоду 2011 года; ошибки (искажения) в сумме 1 030 899 руб. отнесены к периоду 2012 года; ошибки (искажения) в сумме 19 660 066 руб. отнесены к периоду 2013 года; ошибки (искажения) в сумме 13 270 764 руб. отнесены к периоду 2014 года.

Суд первой инстанции обоснованно признал несостоятельным вывод налогового органа о завышении обществом внереализационных расходов в 2014-2015 годах, а также занижении внереализационных расходов за 2013 год по следующим основаниям.

В абзаце третьем пункта 1 статьи 54 НК РФ закреплено право налогоплательщика произвести перерасчет налоговой базы и суммы налога за налоговый (отчетный) период, в котором ошибки (искажения) были выявлены, если допущенные ошибки (искажения) привели к излишней уплате налога.

Суть данного законоположения состоит в том, что ошибка (искажение) в определении налоговой базы и суммы налога, приведшая к излишней уплате налога, не имеет негативных последствий для казны. Соответственно, исправление такой ошибки (искажения) не посредством подачи уточненной декларации за предыдущий налоговый период, а посредством отражения исправленных сведений в текущей налоговой декларации признается допустимым.

При этом предполагается, что к моменту исправления ошибки (подачи налоговой декларации) не истек установленный статьей 78 НК РФ трехлетний срок возврата (зачета) переплаты, учитывая, что лишь в течение указанного срока налогоплательщик вправе распоряжаться соответствующей суммой излишне уплаченного в бюджет налога.

Приведенный подход к толкованию положений пункта 1 статьи 54 НК РФ уже высказывался Судебной коллегией по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации в определении от 19.01.2018 № 305-КГ17-14988, включенном в Обзор судебной практики Верховного Суда Российской Федерации № 2 (2018), утвержденный Президиумом Верховного Суда Российской Федерации 04.07.2018.

Таким образом, положения абзаца третьего части 1 статьи 54 НК РФ о перерасчете налоговой базы в период выявления ошибки (искажения) имеют самостоятельное значение и предоставляет налогоплательщику право отразить расходы предыдущих налоговых периодов в текущем налоговом периоде, если ошибки привели к излишней уплате налога в конкретном (определимом) предыдущем периоде.

Сама по себе ситуация, при которой соответствующие расходы не были учтены в периоде их возникновения, свидетельствует об ошибке, допущенной при исчислении налога на прибыль, так как имело место неправильное отражение фактов хозяйственной деятельности в целях налогообложения - занижение величины расходов за 2010 - 2014 г., что не могло не привести к завышению налоговой базы (излишней уплате налога). В свою очередь учет расходов, относящихся к прошлым периодам, при исчислении налога за текущие налоговые периоды в 2013 - 2015 годах объективно свидетельствует об исправлении обществом ранее допущенных ошибок (искажений).

Делая вывод о возникновении недоимки по налогу на прибыль, налоговый орган не учел, что в силу пункта 4 статьи 89 НК РФ предметом выездной налоговой проверки является правильность исчисления и своевременность уплаты налогов. Следовательно, результатом налоговой проверки не может выступать доначисление недоимки, которая не должна была возникнуть у проверяемого лица при надлежащем соблюдении им требований законодательства о налогах и сборах.

Баланс частных и публичных интересов в данном случае обеспечивается тем, что налогоплательщик сохраняет обязанность документального подтверждения расходов, заявленных в текущем периоде, но относящихся к предыдущим периодам, а налоговый орган - вправе проверить в полном объеме обоснованность заявленных расходов, несмотря на то, что они понесены в более ранних периодах, не охваченных выездной налоговой проверкой, применительно к однородным правилам подтверждения убытков, переносимых на будущее (пункт 2 статьи 283 НК РФ, постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 24.07.2012 № 3546/12, определение Верховного Суда Российской Федерации от 21.01.2019 № 308-КГ18-14911).

В частности, в ходе выездной налоговой проверки текущих налоговых периодов мог быть проверен и вопрос о повторном учете расходов. Однако из материалов по настоящему делу не следует, что данный вопрос являлся предметом рассмотрения инспекции в ходе выездной налоговой проверки общества за 2013 - 2015 года.

Соответствие рассматриваемых расходов требованиям главы 25 НК РФ налоговым органом в ходе налоговой проверки под сомнение не ставилось.

Учитывая изложенное, суд первой инстанции справедливо заключил об отсутствии у инспекции оснований для доначисления налога на прибыль по данному эпизоду и по праву признал решение налогового органа в указанной части недействительным.

Принимая во внимание вышеизложенное, суд правомерно признал недействительным решение Межрайонной ИФНС России по крупнейшим налогоплательщикам Тульской области от 07.11.2017 № 13-Д о привлечении к ответственности за совершении налогового правонарушения в части доначисления налога на добавленную стоимость в сумме 201 712 руб., налога на прибыль в сумме 2 682 716 руб., начисления пени по налогу на добавленную стоимость в сумме 3254 руб., по налогу на прибыль в сумме 2 145 134 руб., привлечения к налоговой ответственности, предусмотренной пунктом 1 статьи 122 НК РФ, в виде штрафа по налогу на прибыль в сумме 2 161 224 руб. 60 коп., по налогу на добавленную стоимость в сумме 40 342 руб.

Фактические обстоятельства, имеющие существенное значение для разрешения спора, установлены судом на основании полного и всестороннего исследования имеющихся в деле доказательств, им дана надлежащая правовая оценка. Оснований для их переоценки у суда апелляционной инстанции не имеется. Нормы материального права применены правильно.

Нарушений норм процессуального права, влекущих по правилам части 4 статьи 270 АПК РФ безусловную отмену судебного акта, апелляционным судом не установлено.

Руководствуясь пунктом 1 статьи 269, статьей 271 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, Двадцатый арбитражный апелляционный суд

**ПОСТАНОВИЛ:**

решение Арбитражного суда Тульской области от 26.07.2019 по делу № А68-2494/2018 в обжалуемой части оставить без изменения, а апелляционную жалобу – без удовлетворения.

Постановление вступает в законную силу со дня его принятия.

Постановление может быть обжаловано в Арбитражный суд Центрального округа в течение двух месяцев со дня изготовления постановления в полном объеме. В соответствии с частью 1 статьи 275 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации кассационная жалоба подается через арбитражный суд первой инстанции.

Председательствующий судья

Д.В. Большаков

Судьи

Н.В. Еремичева

Н.В. Стаханова