



АРБИТРАЖНЫЙ СУД КЕМЕРОВСКОЙ ОБЛАСТИ

Дело №А27-13436/2024

Р Е Ш Е Н И Е именем Российской Федерации

13 декабря 2024 г.

г. Кемерово

Резолютивная часть решения объявлена 12 декабря 2024 г.

Решение в полном объеме изготовлено 13 декабря 2024 г.

Арбитражный суд Кемеровской области в составе судьи Гисич С.В.,
при ведении протокола судебного заседания секретарем Ухановой М.Д.,
рассмотрев в открытом судебном заседании при участии представителей

от заявителя – Завьялова Е.Н., представитель по доверенности от 27.09.2023
№28/2023,

от Инспекции – Денисова Е.А., старший государственный налоговый инспектор
УФНС от Кемеровской области – Кузбассу по доверенности от 18.12.2023 №55;
Постникова К.К., заместитель начальника отдела МРИ ФНС № 15 по Кемеровской
области – Кузбассу по доверенности от 26.12.2023 №77; Бокова О.А., главный
государственный налоговый инспектор МРИ ФНС № 15 по Кемеровской области –
Кузбассу по доверенности от 11.01.2024 №14; Моторина С.А., заместитель начальника
отдела МРИ ФНС № 15 по Кемеровской области – Кузбассу по доверенности от
20.12.2023 №76,

дело по заявлению общества с ограниченной ответственностью «Перспективные
технологии» (г. Кемерово, Инн 4217097549) к Межрайонной инспекции Федеральной
налоговой службы № 15 по Кемеровской области – Кузбассу (г. Кемерово, ИНН
4205002373) о признании недействительным решения,

у с т а н о в и л:

общество с ограниченной ответственностью «Перспективные технологии»
обратилось в Арбитражный суд Кемеровской области с заявлением к Межрайонной
инспекции Федеральной налоговой службы № 15 по Кемеровской области – Кузбассу о
признании недействительным решения №9644 от 28.12.2023.

В обоснование заявленных требований заявитель ссылается на то, что
налоговым органом нарушена процедура проведения проверки; в оспариваемом
решении имеются ошибки и несоответствия при определении суммы налога на
прибыль; налоговый орган не должен был привлекать Общество к ответственности по
п. 1 ст. 122 НК РФ, поскольку уточненная налоговая декларация подана до составления
акта по выездной налоговой проверке; налоговый орган необоснованно пришел к
выводу о неправомерном отражении в составе внереализационных расходов суммы по
списанию неликвидного и негодного основного средства (комбайн проходческий).

Возражая относительно удовлетворения заявления, налоговый орган указывает,
что по результатам выездной налоговой проверки налоговым органом обоснованно
привлечено Общество в ответственности по п. 1 ст. 122 НК РФ, поскольку уточненная
налоговая декларация подана после начала проведения выездной налоговой проверки;
Инспекцией не допущены существенные нарушения при проведении проверки;
Общество не доказало наличие в оспариваемом решении ошибок и несоответствий;
налогоплательщиком неправомерно включены в состав внереализационных расходов
для целей налогообложения по налогу на прибыль организаций за 2022г. суммы затрат,
связанных с ликвидацией основных средств («Комбайн проходческий КСП-35»).

В судебном заседании представители заявителя и Инспекции вышеизложенные позиции поддержали.

Из материалов дела следует, что Инспекцией проведена выездная налоговая проверка ООО «Перспективные технологии» с 01.01.2020 по 31.12.2022 по вопросам соблюдения законодательства РФ о налогах и сборах, по результатам которой вынесено решение № 9644 от 28.12.2023 о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Налогоплательщик привлечен к ответственности за неуплату (неполную уплату) налога на добавленную стоимость и налога на прибыль организаций, предусмотренной пунктом 1 статьи 122 НК РФ, в виде штрафа в общем размере 1 433 347 руб. (с учетом смягчающих ответственность обстоятельств). Указанным решением налогоплательщику доначислен налог на прибыль организаций в размере 10 225 162 руб.

Не согласившись с данным решением, ООО «Перспективные технологии» подана апелляционная жалоба в Управление ФНС по Кемеровской области – Кузбассу.

Решением Управления от 15.04.2024 № 07-10/06316@ апелляционная жалоба Общества оставлена без удовлетворения.

Заявитель, полагая, что вышеуказанное решение Инспекции не соответствует закону, нарушает его права и законные интересы, обратился в арбитражный суд с настоящим заявлением.

Заслушав представителей заявителя и налогового органа, исследовав и оценив представленные по делу доказательства, суд приходит к следующим выводам.

Согласно п. 1 ст. 252 НК РФ налогоплательщик уменьшает полученные доходы на сумму произведенных расходов (за исключением расходов, указанных в статье 270 настоящего Кодекса).

Расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты (а в случаях, предусмотренных статьей 265 НК РФ, убытки), осуществленные (понесенные) налогоплательщиком.

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 РФ. Расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

При этом пунктом 49 статьи 270 НК РФ определено, что расходы, не соответствующие критериям, указанным в пункте 1 статьи 252 Кодекса, не учитываются при определении налоговой базы.

Из оспариваемого решения Инспекции следует, что дата постановки на учет ООО «Перспективные Технологии» - 12.10.2007 в ИФНС России по Центральному району г. Новокузнецка Кемеровской области. С 02.02.2011 Общество состоит на налоговом учете в Межрайонной ИФНС России № 15 по Кемеровской области – Кузбассу.

Юридический адрес организации: г Кемерово, ул. Шахтерская, 2, Литер А, Комната 7.

Основной вид деятельности по коду ОКВЭД - Производство машин и оборудования для добычи полезных ископаемых. Заявленный вид деятельности Обществом соответствует фактическому виду деятельности.

В отношении указанных видов деятельности Общество применяло в проверяемом периоде общий режим налогообложения (ОСНО).

При проверке правильности исчисления и уплаты в бюджет налога на прибыль организаций за период с 01.01.2020 по 31.12.2022 Инспекцией установлено неправомерное завышение расходов в размере 283 401 356 руб. и занижение внебюджетных доходов в размере 39 546 руб.

Причины установленных нарушений следующие.

В нарушение п.1 ст. 23, п. 1 ст. 54, п. 1 ст. 247, ст. 252, ст. 274, статей 313, 315 НК РФ, ст. 9 Федерального закона от 06.12.2011г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» налогоплательщик занизил налоговую базу по налогу на прибыль организаций за 2022 г. за счет необоснованного завышения суммы расходов в размере 232 275 544 руб. и занижения суммы внереализационных доходов в размере 39 546руб.

В ходе проверки налоговым органом при сопоставлении расходов, отраженных в налоговой декларации по налогу на прибыль за 2022 год, с регистрами налогового учета затрат за 2022г., составленными на основании первичных документов, установлено, что в налоговой декларации без документального подтверждения отражены в завышенном размере расходы, уменьшающие налоговую базу по налогу на прибыль.

В результате завышения Обществом расходов налоговым органом выявлена неполная уплата налога на прибыль за 2022 год.

В ходе проверки в целях устранения выявленных нарушений Общество представило уточненную декларацию по налогу на прибыль №1 за 2022 г. к доплате, увеличив сумму исчисленного налога на 46 463 018 руб. В подтверждение сумм расходов, заявленных в уточненной налоговой декларации, Обществом 28.07.2023 представлены измененные (уточненные) налоговые регистры за 2022 год.

Из анализа представленной уточненной налоговой декларации и уточненных налоговых регистров установлено, что увеличение суммы исчисленного налога на прибыль на 46 463 018 руб. произошло за счет уменьшения налогоплательщиком расходов на сумму 232 275 544 руб. и увеличения внереализационных доходов на 39 546 руб.

Из анализа налоговых регистров к уточненной налоговой декларации установлено, что Обществом внесены следующие изменения в налоговые регистры:

- Увеличены внереализационные доходы на сумму 39 546 руб. за счет отражения операций по списанию кредиторской задолженности в отношении ООО «Трансбиз – Сибирь» (9 295 руб.), ООО «Пристройка» (17 590 руб.), ООО «Промышленные газы» (100 руб.), ИП Савельев А.В. (60 руб.), ООО «Хамелеон Детейлинг» (12 500 руб.).

- Увеличены расходы на сумму 36 731 498 руб., в том числе за счет: уменьшения прямых расходов на 2 551 765.45 руб. и увеличения косвенных расходов на сумму 3 050 755.90 руб.; увеличения внереализационных расходов на сумму 35 922 887 руб. (увеличение произошло за счет включения в состав затрат сумм списанных неликвидных и негодных ОС, увеличения курсовых разниц и уменьшения резервов по дебиторской задолженности).

При сопоставлении данных уточненных налоговых регистров, с данными уточненной налоговой декларации, установлено, что в соответствии со ст. 313 НК РФ данные, отраженные в декларации, соответствуют данным, отраженным в налоговых регистрах.

На основании вышеизложенного налоговым органом установлено, что за проверяемый период Обществом не уплачен в полном объеме налог на прибыль за 2022г.

ООО «Перспективные Технологии» в ходе проверки представлена уточненная налоговая декларация с уплатой налога на прибыль за 2022 г. в размере 46 463 018 руб., оплата суммы налога произведена налогоплательщиком 21.07.2023.

В виду того, что налогоплательщиком уточненная налоговая декларация была представлена в налоговый орган в ходе проведения выездной проверки (24.07.2023), Инспекция обоснованно привлекла Общество к ответственности, предусмотренной п.1 ст. 122 НК РФ за неполную уплату налога в размере 46 463 018 руб. в установленные сроки.

В нарушение п.1 ст. 23, п.1 ст. 54, ст. 252, ст. 259, ст.259.1, ст. 264, п. 3 ст. 272, ст. 313, ст. 322 НК РФ установлено неправомерное завышение расходов за 2022г. на сумму амортизации по объектам основным средствам в размере 40 989 156 руб. (30 433 670руб. + 835 877руб. + 9 269 012руб. + 450 597руб.), которые сложились за счет следующих обстоятельств.

В нарушение п. 3 ст. 272, ст. 259, ст. 259.1, ст. 264, ст. 322, ст. 313 НК РФ установлено неправомерное завышение расходов за 2022г. на сумму 30 433 670 руб. в результате завышения амортизации по основным средствам.

Согласно представленной в ходе настоящей проверки уточненной декларации по налогу на прибыль за 2022 год сумма прямых расходов составила 1 085 134 408 руб., сумма косвенных расходов - 316 431 344 руб.

Для подтверждения сумм прямых и косвенных расходов, формирующих налоговую базу Обществом 28.07.2023 представлены налоговые регистры.

Общая сумма прямых и косвенных расходов, отраженная в регистрах, соответствует сумме прямых и косвенных расходов, отраженных в налоговой декларации по налогу на прибыль и составляет 1 085 134 408руб. и 316 431 344руб., соответственно.

Сумма амортизации, учтенная в составе расходов в целях исчисления налога на прибыль, согласно данных регистров, представленных 28.07.2023, составляет 63 033 220 руб., в том числе: прямые в размере 841 586 руб., что подтверждается данными налогового регистра «Анализ счета 90.02.(налоговый)» за 2022г.; косвенные в размере 62 191 634руб.

В соответствии с п. 3 ст. 272 НК РФ налогоплательщики, которые ведут учет расходов (доходов) по методу начисления, признают амортизационные отчисления в составе расходов ежемесячно исходя из суммы начисленной амортизации, рассчитываемой в соответствии со ст. ст. 259, 259.1, 259.2 и 322 НК РФ.

Амортизация признается в составе расходов, связанных с производством и реализацией, ежемесячно исходя из суммы начисленной амортизации (пп. 3 п. 2 ст. 253, п. 3 ст. 272 НК РФ).

Сумма амортизации отраженная в составе прямых и косвенных расходов должна быть подтверждена регистрами учета сумм начисления амортизации по основным средствам.

Особенности ведения налогового учета операций с амортизируемым имуществом установлены ст. 323 НК РФ, согласно которой налогоплательщик определяет прибыль (убыток) от реализации или выбытия амортизируемого имущества на основании аналитического учета по каждому объекту.

Для подтверждения суммы начисленной амортизации 31.07.2023 Обществом во исполнение требования № 7895 от 25.04.2023 представлены уточненные налоговые регистры за 2022г.: «Отчет по проводкам (налоговый) Дт 90.02 – Кт 02», «Отчет по проводкам (налоговый) Дт 25- Кт 02», Отчет по проводкам (налоговый) Дт 26- Кт 02», с отражением сумм начисленной амортизации по каждому объекту основных средств ежемесячно. В данных регистрах сумма начисленной амортизации за 2022 год составила 32 599 550руб.:

- 841 586 руб. (налоговый регистр «Отчет по проводкам (налоговый) 90.02.02»);

- 30 275 432 руб. (налоговый регистр «Отчет по проводкам (налоговый) 25.02»);

- 1 482 532 руб. (налоговый регистр «Отчет по проводкам (налоговый) 26.02»), что

не соответствует сведениям, отраженным в налоговой декларации и данным налоговых регистров «Оборотно - сальдовая ведомость по счету 25.02 (налоговый)», «Оборотно - сальдовая ведомость по счету 26.02 (налоговый)» за 2022 год.

При проверке расчета ежемесячного начисления амортизации, представленного налогоплательщиком в налоговых регистрах за 2022 год «Отчет по проводкам (налоговый) Дт 25- Кт 02», «Отчет по проводкам (налоговый) Дт 26- Кт 02», «Отчет по

проводкам (налоговый) 90.02.02», с учетом всех условий для начисления амортизации установлено, что сумма амортизации составляет 30 275 432 руб. (счет 25), 1 482 532руб. (счет 26), 841 586руб. (счет 90.02).

Следовательно, сумма амортизации, формирующая косвенные расходы ООО «Перспективные Технологии» за 2022г., составляет 31 757 964 руб. (30 275 432руб. + 1 482 532руб.), прямые расходы – 841 586 руб.

Таким образом, Обществом в налоговой декларации по налогу на прибыль за 2022г. в расходах, уменьшающих налоговую базу, заявлена сумма амортизации в размере 63 033 220 руб.

В регистрах налогового учета, подтверждающих размер начисленной амортизации, сумма амортизации составила 32 599 550 руб. (841 585,86руб. + 30 275 432 руб. + 1 482 532 руб.).

Данные расхождения, установленные проверкой, привели к завышению расходов, уменьшающих налоговую базу, на сумму 30 433 670 руб. (63 033 220 – 32 599 550).

В нарушение ст. 252, 313 НК РФ Обществом неправомерно дважды (в составе прямых расходов и в составе косвенных расходов) включены в состав расходов, уменьшающих налоговую базу по налогу на прибыль за 2022 год суммы амортизации в размере 835 877,35руб. по объектам основных средств: Конвейер шахтный скребковый (2 шт.), Анкероустановщик СБР 3,6м9 (5 шт.), Комбайн проходческий КСП-35, Пускатель взрывозащищенный ПВР250 (3 шт.), Установка компрессорная, винтовая, переносная ДЭН-110ШМ "ШАХТЕР".

При анализе представленных документов за 2022 г. установлено, что сумма амортизации в размере 835 877,35 руб. включена Обществом в состав расходов, уменьшающих налоговую базу по налогу на прибыль организаций за 2022 г. в составе как прямых расходов, так и косвенных расходов.

Так, в представленном регистре налогового учета «Анализ счета 90.02 (налоговый)» за 2022 г. сумма начисленной амортизации в составе прямых расходов составила 841 585,86 руб., в том числе по вышеуказанным объектам ОС - 835 877,35 руб.

Согласно представленного налогового регистра «Отчет по проводкам (налоговый) по счету 25» за декабрь 2022 г. установлено, что Обществом в состав косвенных расходов включена сумма амортизации в размере 835 877,35 руб. по объектам основных средств, также учтенных в составе прямых расходов.

Данное обстоятельство подтверждается выпиской из налогового регистра «Отчет по проводкам (налоговый) по счету 25» за 2022г. (декабрь).

Таким образом, Инспекцией установлено, что Обществом неправомерно завышены расходы, уменьшающие налоговую базу на сумму 835 877,35 руб. за 2022г. путем двойного отражения в составе прямых и косвенных расходов суммы амортизации по объектам основных средств, а, следовательно, и в декларации по налогу на прибыль за 2022г., что привело к необоснованному завышению расходов и занижению налоговой базы в целях исчисления налога на прибыль за 2022г.

В нарушение п. 10 ст. 258, ст. 259, ст. 259.1 НК РФ (в редакции, действующей в проверяемый период) Общество неправомерно зависило расходы на сумму дополнительно начисленной амортизации по объектам основных средств, приобретенным по договорам финансовой аренды (лизингу), заключенным до 01.01.2022 в размере 9 269 012 руб.

За проверяемый период между ООО «Перспективные Технологии» и лизингодателями заключен ряд договоров финансовой аренды (лизинга), по условиям которых Лизингодатели предоставляют во временное владение и пользование автотранспортные средства и производственное оборудование ООО «Перспективные Технологии» с последующим выкупом:

Согласно пп. 3 п. 2 ст. 253 НК РФ суммы начисленной амортизации относятся к расходам, связанным с производством и (или) реализацией.

Согласно п. 10 ст. 258 НК РФ имущество, полученное (переданное) в финансовую аренду по договору финансовой аренды (договору лизинга), включается в соответствующую амортизационную группу (подгруппу) той стороной, у которой данное имущество должно учитываться в соответствии с условиями договора финансовой аренды (договора лизинга).

По общему правилу, установленному в п. 1 ст. 258 НК РФ, амортизируемое имущество распределяется по амортизационным группам в соответствии со сроками его полезного использования, которые определяются налогоплательщиком самостоятельно на дату ввода в эксплуатацию данного объекта амортизируемого имущества в соответствии с положениями ст. 258 НК РФ и с учетом Классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы, утвержденной Постановлением Правительства РФ от 01.01.2002 № 1.

При проверке правильности расчета начисления амортизации по лизинговому имуществу налоговым органом установлено, что по договорам лизинга заключенным до 01.01.2022, но действующим в 2022г., сумма амортизации определена Обществом в соответствии с правилами, установленными статьями 257, 258, 259.1 НК РФ, а именно: предметы лизинга включены в состав амортизируемого имущества по первоначальной стоимости (согласно п. 1 ст. 257 НК РФ РФ); срок полезного использования объектов основных средств определен с учетом Классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы, утвержденной Постановлением Правительства РФ от 01.01.2002 № 1 (согласно п.10 ст. 258 НК РФ).

В ходе проверки из анализа налоговых регистров за 2022г установлено, что Обществом в расчет начисления сумм амортизации по лизинговому имуществу включена сумма амортизации в размере 15 030 536,48 руб., которая сложилась из сумм ежемесячной амортизации лизингового имущества, указанных по строкам «НУ» (в размере 5 761 525руб.), и сумм по строкам «ВР» (в размере 9 269 011,74руб.).

При проверке расчета ежемесячного начисления амортизации в налоговом регистре «Отчет по проводкам (налоговый) Дт 25 - Кт 02» за 2022г., представленного налогоплательщиком с учетом всех условий для начисления амортизации установлено, что сумма амортизации по объектам лизингового имущества, указанная налогоплательщиком в строках «НУ» в размере 5 761 525руб., определена Обществом в соответствии с нормами налогового законодательства (ст. 259.1 НК РФ) исходя из сумм начислений амортизации за один месяц в отношении каждого объекта амортизируемого лизингового имущества.

Налоговым кодексом РФ иных особенностей начисления амортизации, кроме вышеуказанных (ст. 259, 259.1 НК РФ), не предусмотрено, следовательно, основания для включения в состав расходов дополнительно начисленных сумм амортизации, указанных по строке «ВР» в размере 9 269 011.80 руб. по тем же объектам лизингового имущества, отсутствуют.

Таким образом, Общество неправомерно зависило суммы начисленной амортизации по объектам лизингового имущества, приобретенным по договорам финансовой аренды (лизингу), заключенным до 01.01.2022 на сумму 9 269 011,80 руб.

В нарушение п. 1 ст. 256, ст. 259, ст. 259.1 НК РФ (в редакции, действующей в проверяемом периоде) Общество неправомерно учло в составе расходов по налогу на прибыль сумму начисленной амортизации по объектам лизингового имущества по договорам, заключенным после 01.01.2022 в размере 450 597руб.

Инспекцией установлено, что в 2022г. ООО «Перспективные Технологии» заключены с лизингодателями договоры лизинга № Л-112246/22/ЛК/СРФ от 09.09.22, № Л-112526/22/ЛК/СРФ от 09.09.22, № ОВ/Ф-98161-04-01 от 01.02.2022.

По условиям заключенных договоров имущество учитывается на балансе Лизингодателя, предмет лизинга переходит в собственность лизингополучателя по окончании срока действия договоров лизинга по выкупной стоимости.

Федеральным законом от 29.11.2021 № 382-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации» установлено, что с 01.01.2022 утрачивает силу п. 10 ст. 258 НК РФ, который предусматривал, что имущество, полученное (переданное) в финансовую аренду по договору финансовой аренды (договору лизинга), включается в соответствующую амортизационную группу (подгруппу) той стороной, у которой данное имущество должно учитываться в соответствии с условиями договора финансовой аренды (договора лизинга).

Следовательно, с 01.01.2022 объект основных средств, являющийся предметом договора лизинга, учитывается для целей расчета налога на прибыль только у Лизингодателя - собственника этого имущества. Он же (Лизингодатель) должен начислять амортизацию по предмету лизинга и учитывать ее в своих расходах. Данные изменения касаются договоров лизинга, заключенных в 2022 или позже.

Таким образом, лизингополучатель не должен отражать объект лизинга и учитывать суммы начисленной амортизации по ним в налоговом учете. Лизинговое имущество учитывает и амортизирует Лизингодатель (собственник), согласно п. 1 ст. 256 НК РФ, пока не передаст на это имущество право собственности Лизингополучателю.

Налоговым органом установлено, что ООО «Перспективные Технологии» в состав косвенных расходов включена сумма амортизации, начисленная по объектам лизингового имущества по договорам лизинга, заключенным после 01.01.2022. в размере 450 597 руб.

Далее Инспекцией установлено, что проверяемым налогоплательщиком отражено в налоговой декларации по налогу на прибыль за 2022 г. лизинговых платежей, уплаченных Обществом Лизингодателям в заниженном размере на сумму 26 259 325руб.

Согласно данным регистра налогового учета «Оборотно - сальдовая ведомость по счету 26 (налоговый)» за 2022г. Обществом в состав косвенных расходов включены затраты по лизинговым платежам в размере 36 026 195руб.

В ходе проверки Общество в ответ на требования №7895 от 25.04.2023г, №18157 от 14.09.2023 расшифровку лизинговых платежей на сумму 36 026 195 руб. не представило.

Инспекцией определена сумма лизинговых платежей, уплаченных ООО «Перспективные Технологии», на основании графиков лизинговых платежей, являющихся приложениями к договорам лизинга, актов приема-передачи лизингового имущества, данными из книг покупок, счетов-фактур.

По данным налогового органа, общая сумма лизинговых платежей за 2022г., предъявленная ООО «Перспективные Технологии» Лизингодателями по указанным договорам, составила 67 787 321руб.

Согласно пп. 10 п. 1 ст. 264 НК РФ (в редакции, действовавшей до 01.01.2022) лизинговые платежи учитываются в расходах за вычетом сумм начисленной по этому имуществу амортизации.

Налоговый орган учел сумму начисленных и включенных Обществом в состав расходов амортизационных отчислений в размере 5 501 802 руб. при расчете сумм лизинговых платежей.

Общая сумма лизинговых платежей, за вычетом суммы начисленной амортизации по лизинговому имуществу составила 62 285 520руб.

Таким образом, по результатам проверки, налоговым органом установлено занижение расходов Общества на сумму лизинговых платежей в размере 26 259 325руб. (62 285 520 руб.- 36 026 195 руб.).

В нарушение пп. 2.1 п. 1 ст. 268 и ст. 279 НК РФ Обществом завышены внереализационные расходы за 2020 г. на стоимость уступаемого права по факторингу в размере 2 712 600 руб.

В результате вышеуказанного ООО «Перспективные Технологии» совершено налоговое правонарушение, а именно, неполная уплата налога на прибыль организаций, ответственность за которое предусмотрена пунктом 1 статьи 122 НК РФ.

Возражения заявителя по вышеприведенным обстоятельствам не нашли своего подтверждения материалами дела.

Так, заявитель указывает, что сумма доначислений по налогу на прибыль в размере 10 225 162 руб. сведена к расчетному методу, не позволяет определить конкретный объект доначислений, кроме списания основного средства (комбайн проходческий КСП-35) на сумму 33 683 380 руб.

Данные доводы заявителя не принимаются, поскольку сумма доначислений по налогу на прибыль организаций не сведена к расчетному методу, а подробно рассчитана в пункте 2.3.6. оспариваемого решения.

Налоговая база по налогу на прибыль организаций определена налоговым органом в соответствии со статьей 274 НК РФ как денежное выражение прибыли, определенной в соответствии со статьей 247 НК РФ.

Согласно представленным ООО «Перспективные Технологии» налоговым декларациям налоговая база составила за 2020 год – 23 593 895 руб., за 2021 год – 45 663 101 руб., за 2022 год – 365 772 800 руб., суммы исчисленного налога на прибыль организаций составили за 2020 год – 4 718 779 руб., за 2021 год – 9 132 620 руб., за 2022 год – 73 154 560 руб.

В результате выявленных в ходе выездной налоговой проверки нарушений налогового законодательства при исчислении налога на прибыль организаций за 2020-2022 гг. занижение налоговой базы составило: за 2020 год – 2 712 600 руб. и, соответственно, неуплата налога на прибыль организаций составила 542 520 руб.; за 2022 год – 280 728 302 руб. и, соответственно, неуплата налога на прибыль организаций составила 56 145 660 руб.

ООО «Перспективные Технологии» в ходе проверки представлена уточненная налоговая декларация по налогу на прибыль за 2022 год, сумма к доплате по которой составила 46 463 018 руб.

Таким образом, ООО «Перспективные Технологии» не исчислен и не уплачен в бюджет налог на прибыль организаций за 2020, 2022 гг. в размере 10 225 162 руб. (56 688 180 руб. – 46 463 018 руб.).

При указанных обстоятельствах, расчет суммы доначислений в размере 10 225 162 руб. налоговым органом произведен верно и подробно описан в оспариваемом решении.

Далее заявитель указывает, что обжалуемое решение содержит противоречивую информацию, поскольку на стр. 43 Акта (Решения) указано, что «при проверке правильности...» установлено неправомерное завышение расходов в размере 283 401 356 руб. и занижение внереализационных доходов в размере 39 546 руб., далее в п. 2.3.1 решения указано о завышении налоговой базы по налогу на прибыль в сумме 232 275 544 руб.

Действительно, на стр. 43 решения Инспекции отражено: «При проверке правильности исчисления и уплаты в бюджет налога на прибыль организаций за период с 01.01.2020 по 31.12.2022 установлено неправомерное завышение расходов в размере 283 401 356 руб. и занижение внереализационных доходов в размере 39 546 руб.».

При этом, указанный абзац отражен в пункте 2.3 решения «Неуплата налога на прибыль организаций». По указанному пункту Инспекцией акцентировано внимание Общества на общую сумму завышенных расходов и заниженных доходов Общества за 2022 год.

Далее, Инспекцией конкретизированы указанные суммы, то есть из каких элементов они состоят: пункт 2.3.1 «занижение налоговой базы за 2022 год за счет необоснованного завышения сумм расходов в размере 232 275 544 руб. и занижения сумм внереализационных доходов в размере 39 546 руб.», пункт 2.3.2 «неправомерного завышения расходов за 2022 год на сумму амортизации по объектам основных средств в размере 40 989 156 руб.», пункт 2.3.3 «отражение Обществом в налоговой декларации по налогу на прибыль за 2022 год лизинговых платежей в заниженном размере на сумму 26 259 325 руб.», пункт 2.3.4 «Обществом завышены внереализационные расходы за 2020г. на стоимость уступаемого права по факторингу в размере 2 712 600 руб.», пункт 2.3.5 «Обществом неправомерно включены в состав внереализационных расходов за 2022 год суммы затрат, связанных с ликвидацией основных средств («комбайн проходческий КСП-35») в размере 33 683 381 руб.».

Таким образом, сумма в размере 283 401 356 руб. = 232 275 544 руб. + 40 989 156 руб. - 26 259 325 руб. + 2 712 600 руб. + 33 683 381 руб.

Следовательно, доводы Общества в данной части не нашли своего подтверждения.

Заявитель, со ссылкой на письмо ФНС России от 27.12.2023 №БВ-4-7/16343@ указывает, что не согласен с привлечением налогоплательщика к ответственности по пункту 1 статьи 122 НК РФ в связи с представлением уточненной налоговой декларации, поскольку уточненная налоговая декларация была представлена до составления акта налоговой проверки, при этом до представления уточненной налоговой декларации ООО «Перспективные технологии» уплатило налог на прибыль организаций, подлежащий доплате, в полном объеме.

Между тем, Общество привлечено к налоговой ответственности по пункту 1 статьи 122 НК РФ правомерно исходя из следующих обстоятельств.

В соответствии с пунктом 4 ст. 81 НК РФ налогоплательщик освобождается от ответственности в случае представления уточненной налоговой декларации в налоговый орган после истечения срока подачи декларации и срока уплаты налога, если уточненная налоговая декларация представлена до момента, когда налогоплательщик узнал об обнаружении налоговым органом неотраженной или неполноты отражения сведений в налоговой декларации либо о назначении выездной налоговой проверки по данному налогу за данный период, при условии, что у налогоплательщика имеется положительное сальдо ЕНС в размере, соответствующем недостающей сумме налога и соответствующих ей пеней.

В письме ФНС от 27.12.2023 отражено, что обнаружением налоговыми органами неотражения или неполноты отражения сведений в налоговой декларации, а также ошибок, приводящих к занижению суммы налога, подтверждается актом налоговой проверки, указана ссылка на письмо ФНС России от 21.02.2018 № СА-4-9/3514@.

В письме ФНС России от 21.08.2018 рассматривались ситуации представления уточненных налоговых деклараций в рамках проведения камеральных налоговых проверок в соответствии со ст. 88 НК РФ, то есть в данном письме не рассматривались вопросы о представлении уточненных деклараций в рамках проведения выездной налоговой проверки.

Следовательно, то обстоятельство, что заявитель представил уточненную налоговую декларацию до акта по выездной налоговой проверке, не имеет правового значения.

При признании верной позиции заявителя относительно того, что налогоплательщик освобождается от ответственности при представлении уточненной налоговой декларации до момента составления акта по выездной налоговой проверке, будет нивелироваться вторая часть предложения пункта 4 ст. 81 НК РФ – «до назначения выездной налоговой проверки», что недопустимо.

В данном случае, решение о проведении выездной налоговой проверки принято Инспекцией 24.04.2023, уточненная налоговая декларация по налогу на прибыль организаций за 2022 год представлена заявителем 24.07.2023.

Следовательно, заявителем не соблюдены условия пункта 4 статьи 81 НК РФ.

Как отражено в пункте 2 письма ФНС от 27.12.2023 в случае несоблюдения условий, предусмотренных пунктом 4 статьи 81 НК РФ, при представлении уточненной налоговой декларации, увеличивающей налоговые обязательства налогоплательщика по итогам налогового периода, основания для освобождения от ответственности, предусмотренной статьей 122 НК РФ, отсутствуют.

При этом если налоговым органом решается вопрос о привлечении налогоплательщика к ответственности, предусмотренной пунктом 1 статьи 122 НК РФ, размер штрафа должен определяться с учетом пункта 4 статьи 122 НК РФ.

В соответствии с пунктом 4 статьи 122 НК РФ не признается правонарушением неуплата или неполная уплата налога (сбора, страховых взносов) в случае, если у налогоплательщика (плательщика сбора, страховых взносов) со дня, на который приходится установленный Налоговым кодексом срок уплаты налога (сбора, страховых взносов), до дня вынесения решения о привлечении к ответственности за правонарушение, предусмотренное пунктом 1 данной статьи, непрерывно имелось положительное сальдо единого налогового счета в размере, достаточном для полной или частичной уплаты налога. В этом случае налогоплательщик (плательщик сбора, страховых взносов) освобождается от предусмотренной настоящей статьей ответственности в части, соответствующей указанному положительному сальдо единого налогового счета.

Применительно к обстоятельствам настоящего дела установлено, что срок уплаты по налоговой декларации по налогу на прибыль за 2022 год - 28.03.2023. Согласно сведениям ЕНС заявителя следует, что с 28.03.2023 и до 27.06.2023 сальдо ЕНС является отрицательным.

Следовательно, условия пункта 4 ст. 122 НК РФ не исполнены со стороны заявителя.

На основании вышеизложенного, заявитель правомерно привлечен к налоговой ответственности по п. 1 ст. 122 НК РФ по представленной уточненной налоговой декларации.

Далее Заявитель указывает, что согласно уточненной налоговой декларации по налогу на прибыль сумма амортизации заявлена Обществом в размере 24 443 197 руб., в связи с чем Обществу не понятно, о каких 40 989 156 руб. говорится в решении Инспекции. Также Общество указывает, что никакой амортизации, относящейся к косвенным расходам, у Общества нет.

Суд установил, что, действительно, согласно уточненной налоговой декларации по налогу на прибыль Общества за 2022 год сумма начисленной амортизации за 2022 г. отражена в размере 24 443 197 руб. (строка 131).

Вместе с тем, в соответствии с положениями Приказа от 23.09.2019 № ММВ-7-3/475@ «Об утверждении формы налоговой декларации по налогу на прибыль организаций, порядка ее заполнения, а также формата представления налоговой декларации по налогу на прибыль организаций в электронной форме» по строке 030 Листа 02 «Расчет налога на прибыль» отражаются расходы, уменьшающие сумму доходов от реализации, сформированные по строке 130 Приложения № 2 к Листу 02.

Строка 130 Приложения № 2 к Листу 02 «Итого признанных расходов» формируется путем суммирования строк 010, 020, 040, 059-070, 0720, 080-120 Приложения № 2 к Листу 02.

Таким образом, сведения, отраженные по строке 131 «Сумма амортизации за отчетный период» не участвует в общей сумме расходов, уменьшающих суммы доходов от реализации.

При этом, сам заявитель на стр. 6 заявления указывает, что сведения, подлежащие отражению по строкам 131-134 в Приложении № 2 к листу 02 декларации являются справочными.

Таким образом, сумма в размере 24 443 197 руб., отраженная в уточненной налоговой декларации, не принята Инспекцией по результатам налоговой проверки в качестве правильной суммы амортизации.

Так, по результатам проверки установлено, что Обществом в уточненной налоговой декларации по строке 030 Листа 02 «Расчет налога на прибыль» заявлены расходы в размере 1 925 123 109 руб., в том числе:

1. Прямые расходы в размере 1 085 134 407,51 руб. (строка 010 Приложения № 2 к Листу 02), что соответствует данным налогового регистра «Анализ счета 90.02.(налоговый)» за 2022 год;

2. Косвенные расходы: в размере 316 431 344 руб. (строка 040 Приложения № 2 к Листу 02), из них:

- 107 521 362,34 руб. заявлено в налоговом регистре Оборотно - сальдовая ведомость по счету 25.02 (налоговый) за 2022 год;

- 135 765 339,73 руб. заявлено в налоговом регистре Оборотно - сальдовая ведомость по счету 26 (налоговый) за 2022 год.

Сумма амортизации, учтенная в составе расходов, согласно данным регистров, составляет:

- прямые расходы в размере 841 586 руб., что подтверждается данными налогового регистра «Анализ счета 90.02.(налоговый)» за 2022г.;

- косвенные расходы в размере 62 191 634руб., в том числе:

- 60 441 333 руб. - подтверждается данными налогового регистра «Оборотно - сальдовая ведомость по счету 25.02 (налоговый)» за 2022 г.;

- 1 750 301руб. - подтверждается данными налогового регистра «Оборотно - сальдовая ведомость по счету 26.02 (налоговый)» за 2022 г.

Таким образом, Обществом при расчете налога на прибыль за 2022 г. в уточненной налоговой декларации по строкам 010 «Прямые расходы» и 040 «Косвенные расходы» Приложения № 2 к Листу 02 учтены расходы по амортизации в размере 63 033 220 руб. (841 586 + 60 441 333 + 1 750 301), а не 24 443 197 руб., как утверждает заявитель.

Следовательно, доводы налогоплательщика не опровергают выводы налогового органа, в результате чего, Инспекция установила сумму расходов, связанных с амортизацией в размере 22 044 064 руб., что также не соответствует справочной сумме, отраженной в уточненной налоговой декларации.

Довод Заявителя о том, что налоговый орган согласился с его доводом, изложенным в возражениях на акт налоговой проверки в п. 4.1.2, относительно задвоения суммы 835 877,35 руб., так как никаких опровержений доводам налогоплательщика в решении нет, противоречит решению Инспекции (стр. 97-98 решения).

В ходе проверки Инспекцией установлено, что в нарушение ст. 252, 313 НК РФ Обществом неправомерно дважды (в составе прямых расходов и в составе косвенных расходов) включены в состав расходов, уменьшающих налоговую базу по налогу на прибыль за 2022 год суммы амортизации в размере 835 877,35 руб. по объектам основных средств: Конвейер шахтный скребковый (2 шт.), Анкероустановщик СБР 3,6м9 (5 шт.), Комбайн проходческий КСП-35, Пускатель взрывозащищенный ПВР250 (3 шт.), Установка компрессорная, винтовая, переносная ДЭН-110ШМ "ШАХТЕР".

При анализе представленных документов за 2022г. (уточненные налоговые регистры «Анализ счета 90.02(налоговый)», «Отчет по проводкам (налоговый) по счету 90.02,02», «Отчет по проводкам (налоговый) по счету 25,02») установлено, что сумма амортизации в размере 835 877,35 руб. включена Обществом в состав расходов,

уменьшающих налоговую базу по налогу на прибыль организаций за 2022г. - в составе как прямых расходов, так и косвенных расходов.

Так, в представленном регистре налогового учета «Анализ счета 90.02 (налоговый)» за 2022г. сумма начисленной амортизации в составе прямых расходов составила 841 585,86 руб., в том числе по вышеуказанным объектам ОС - 835 877,35 руб.

Согласно представленному налоговому регистру «Отчет по проводкам (налоговый) по счету 25» за декабрь 2022 г. установлено, что Обществом в состав косвенных расходов включена сумма амортизации в размере 835 877,35 руб. по объектам основных средств, так же учтенных в составе прямых расходов.

Таким образом, Инспекцией установлено, что Обществом неправомерно завышены расходы, уменьшающие налоговую базу на сумму 835 877,35руб. за 2022г. путем двойного отражения в составе прямых и косвенных расходов суммы амортизации по объектам основных средств, а, следовательно, и в декларации по налогу на прибыль за 2022г.: Конвейер шахтный скребковый (2 шт.); Анкероустановщик СБР 3,6м9 (5 шт.); Комбайн проходческий КСП-35; Пускатель взрывозащищенный ПВР250 (3 шт.); Установка компрессорная, винтовая, переносная ДЭН-110ШМ "ШАХТЕР", что привело к необоснованному завышению расходов и занижению налоговой базы в целях исчисления налога на прибыль за 2022г.

Заявитель указывает, что амортизация по объектам лизингового имущества начислена в налоговом учете без временных разниц, следовательно, выводы Инспекции о неправомерности отражения в расходах временных разниц не обоснованы.

Между тем, заявителем наравне с суммой амортизации для целей налогообложения по налогу на прибыль за 2022 год также включена сумма временных разниц, что подтверждается следующими обстоятельствами.

В ходе проверки проанализированы регистры бухгалтерского и налогового учета (счета 01 «Основные средства», 02 «Амортизация основных средств», 08 «Вложения во внеоборотные активы», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»), договоры финансовой аренды (лизинга) с приложениями, акты приема – передачи лизингового имущества, акты оказанных услуг по договорам лизинга, счета – фактуры, акты о приемке-передачи объекта ОС (по форме ОС-1).

Установлено, что за проверяемый период между ООО «Перспективные Технологии» и лизингодателями заключен ряд договоров финансовой аренды (лизинга), по условиям которых лизингодатели предоставляют во временное владение и пользование автотранспортные средства и производственное оборудование ООО «Перспективные Технологии» с последующим выкупом.

По условиям договоров имущество учитывается на балансе лизингополучателя - ООО «Перспективные Технологии». Данное имущество принято на учет Обществом для целей бухгалтерского и налогового учета, по всем объектам договоров лизинга Обществом в проверяемом периоде начислялась амортизация.

Согласно приказу об учетной политике № 62 от 31.12.2018 (с изменениями, утвержденными приказом от 31.12.2021 № 35) ООО "Перспективные Технологии" в проверяемом периоде применяет линейный метод начисления амортизации.

Согласно пп. 3 п. 2 ст. 253 НК РФ суммы начисленной амортизации относятся к расходам, связанным с производством и (или) реализацией.

Согласно п. 10 ст. 258 НК РФ имущество, полученное (переданное) в финансовую аренду по договору финансовой аренды (договору лизинга), включается в соответствующую амортизационную группу (подгруппу) той стороной, у которой данное имущество должно учитываться в соответствии с условиями договора финансовой аренды (договора лизинга).

По общему правилу, установленному в п. 1 ст. 258 НК РФ, амортизируемое имущество распределяется по амортизационным группам в соответствии со сроками

его полезного использования, которые определяются налогоплательщиком самостоятельно на дату ввода в эксплуатацию данного объекта амортизируемого имущества в соответствии с положениями ст. 258 НК РФ и с учетом Классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы, утвержденной Постановлением Правительства РФ от 01.01.2002 № 1.

При проверке правильности расчета начисления амортизации по лизинговому имуществу налоговым органом установлено, что по договорам лизинга, заключенным до 01.01.2022, но действующим в 2022 г. сумма амортизации определена Обществом в соответствии с правилами, установленными статьями 257, 258, 259.1 НК РФ, а именно:

- Предметы лизинга включены в состав амортизируемого имущества по первоначальной стоимости (согласно п. 1 ст. 257 НК РФ);

- Срок полезного использования объектов основных средств определен с учетом Классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы, утвержденной Постановлением Правительства РФ от 01.01.2002 № 1 (согласно п.10 ст. 258 НК РФ).

В ходе проверки из анализа налоговых регистров за 2022 г.: Оборотно-сальдовой ведомости по счету 25 (налоговый), «Отчет по проводкам (налоговый) 25,02» (начисление сумм амортизации) установлено, что Обществом в расчет начисления сумм амортизации по лизинговому имуществу включена сумма амортизации в размере 15 030 536,48 руб., которая сложилась из сумм ежемесячной амортизации лизингового имущества, указанных по строкам «НУ» (в размере 5 761 525руб.) и сумм по строкам «ВР» (в размере 9 269 011,74руб.).

Данное нарушение подтверждается регистром «Отчет по проводкам 25.02», сумма по которому входит в сумму косвенных расходов 316 431 344 руб. и соответствует данным, отраженным в строке 040 Приложения № 2 к Листу 02 налоговой декларации (уточненная налоговая декларация № 1).

В отношении начисленной амортизации в сумме 450 597 руб., учтенной Обществом в составе расходов по налогу на прибыль организаций по объектам лизингового имущества, по договорам, заключенным после 01.01.2022, установлено, что данная сумма сложилась из сумм ежемесячной амортизации лизингового имущества, указанных по строкам «НУ» в размере 436 817 руб., и сумм по строкам «ВР» в размере 13 780 руб.

Данное нарушение подтверждается отчетом по проводкам 25.02 (начисление сумм амортизации), отчетом по проводкам 26.02 (начисление сумм амортизации), суммы по которым входят в сумму косвенных расходов 316 431 344 руб. и соответствуют данным, отраженным в строке 040 Приложения № 2 к Листу 02 налоговой декларации (уточненная налоговая декларация № 1).

Далее Обществом при расчете налога на прибыль за 2022 год в уточненной налоговой декларации № 1 по строкам 010 «Прямые расходы» и 040 «Косвенные расходы» Приложения № 2 к Листу 02 в составе расходов заявлены: сумма амортизации в размере 63 033 220 руб.; сумма лизинговых платежей в размере 36 026 195 руб. (оборотно-сальдовая ведомость по счету 25,26).

Расшифровку лизинговых платежей на сумму 36 026 195 руб. по 11 договорам лизинга ООО «Перспективные технологии» в ходе проверки не представило. В связи с непредставлением налогоплательщиком расшифровки, налоговым органом при определении налоговых обязательств учтены суммы по видам расходов (амортизация, лизинговые платежи) исходя из документов (графиков лизинговых платежей, являющихся приложениями к договорам лизинга, актов приема-передачи лизингового имущества, данными из книг покупок, счетов-фактур).

Согласно подпункту 10 пункта 1 статьи 264 НК РФ (в редакции, действовавшей до 01.01.2022) в случае, если имущество, полученное по договору лизинга, учитывается у лизингополучателя, расходами, учитываемыми в соответствии с данным подпунктом,

признаются у лизингополучателя - арендные (лизинговые) платежи за вычетом суммы амортизации по этому имуществу.

Общая сумма лизинговых платежей за 2022 год, предъявленная налогоплательщику Лизингодателями по 11 договорам лизинга составила 67 787 321 руб.

Налоговый орган в соответствии с подпунктом 10 пункта 1 статьи 264 НК РФ учел сумму начисленных и включенных Обществом в состав расходов амортизационных отчислений в размере 5 501 802 руб. при расчете сумм лизинговых платежей.

Общая сумма лизинговых платежей, за вычетом суммы начисленной амортизации по лизинговому имуществу составила 62 285 520 руб. (67 787 321 – 5 501 802).

Занижение расходов на сумму лизинговых платежей составило 26 259 325 руб. (62 285 520 - 36 026 195).

На основании вышеизложенного, доводы заявителя по эпизодам, связанным с завышением амортизации, являются несостоятельными и опровергаются материалами проведенной проверки.

По следующему эпизоду Инспекцией установлено, что в нарушение п. 1 ст. 252, пп. 8 п. 1 ст. 265, ст. 272 НК РФ, пп. "б" п. 40, п. 41 ФСБУ 6/2020 «Основные средства», Федерального закона от 06.12.2011г. №402-ФЗ «О бухгалтерском учете» **Обществом неправомерно включены в состав внереализационных расходов для целей налогообложения по налогу на прибыль организаций за 2022 г. суммы затрат, связанных с ликвидацией основных средств («Комбайн проходческий КСП-35») в размере 33 683 381 руб.**

По результатам анализа представленных налогоплательщиком в ходе выездной налоговой проверки документов: налоговый регистр «Оборотно-сальдовая ведомость» по счету 91.02.7, карточки счетов 01, 91, установлено, что Общество в 2022 г. включило в состав внереализационных расходов сумму по списанию неликвидного и негодного ОС (комбайн проходческий КСП-35 (исп.21) в размере 33 683 380,70 руб.

В соответствии со ст. 257 НК РФ под основными средствами понимается часть имущества, используемого в качестве средств труда для производства и реализации товаров (выполнения работ, оказания услуг) или для управления организацией первоначальной стоимостью более 100 000 руб.

Согласно пп. 8 п. 1 ст. 265 НК РФ в составе внереализационных расходов учитываются расходы на ликвидацию выводимых из эксплуатации основных средств, включая суммы недоначисленной в соответствии с установленным сроком полезного использования амортизации.

Расходы в виде сумм недоначисленной в соответствии с установленным сроком полезного использования амортизации включаются в состав внереализационных расходов, не связанных с производством и реализацией, только по объектам амортизируемого имущества, по которым амортизация начисляется линейным методом.

В целях налогового учета списание не полностью амортизированного имущества возможно при его реализации или ликвидации.

Ликвидация основного средства - это действия, в результате которых основное средство физически прекращает существование полностью (полная ликвидация) или частично (частичная ликвидация), то есть демонтаж, разборка на запчасти и т.п.

Согласно п. 40 ФСБУ 6/2020 «Основные средства» объект основных средств, который выбывает или не способен приносить организации экономические выгоды в будущем, списывается с бухгалтерского учета. Списание объекта основных средств обуславливается, например:

а) прекращением использования этого объекта вследствие его физического или морального износа при отсутствии перспектив продажи или возобновления использования;

б) передачей этого объекта другому лицу в связи с его продажей, меной, передачей в виде вклада в капитал другой организации, передачей в неоперационную (финансовую) аренду, передачей в некоммерческую организацию;

в) физическим выбытием этого объекта в связи с его утратой, стихийным бедствием, пожаром, аварией и другими чрезвычайными ситуациями;

г) истечением нормативно допустимых сроков или других предельных параметров эксплуатации этого объекта, в результате чего его использование организацией становится невозможным;

д) прекращением организацией деятельности, в которой использовался этот объект, при отсутствии возможности его использования в продолжающейся деятельности.

Согласно ст. 3, 9, 10, 19 Федерального закона от 06.12.2011г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете», Постановления Госкомстата РФ от 21.01.2003 № 7 «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету основных средств», ФСБУ 6/2020 «Основные средства» поступление объектов основных средств, их внутреннее перемещение, ремонт, модернизация, выбытие и прочие факты хозяйственной жизни должны быть оформлены первичными учетными документами. Данные из этих первичных учетных документов вносят в инвентарные карточки (книжки) и другие регистры бухгалтерского учета основных средств.

Списание основного средства оформляется приказом руководителя организации и актом о списании (ликвидации) основных средств формы №ОС-4, подписанным членами ликвидационной комиссии либо самостоятельно разработанный локальный документ, закрепленный в учетной политике.

Акт должен содержать: год создания объекта, дату поступления на предприятие, дату ввода в эксплуатацию, первоначальную стоимость объекта (для переоцененных - восстановительную), сумму начисленного износа, количество проведенных капитальных ремонтов, причины списания и возможность использования как самого объекта, так и отдельных его узлов и деталей.

При этом следует иметь в виду, что акт о списании (частичном списании) объекта основных средств с отражением финансового результата от ликвидации может быть полностью составлен только после завершения ликвидации (частичной ликвидации) объекта основных средств.

На основании оформленного акта на списание основных средств, переданного бухгалтерской службе организации, в инвентарной карточке производится отметка о выбытии объекта основных средств.

Если после ликвидации основного средства остаются какие-либо запчасти или детали, которые можно использовать в дальнейшем, то их принятие к учету оформляется приходным орденом. Данный документ оформляется в день поступления ценностей на склад.

В соответствии с пп. 3 п. 1 ст. 272 НК РФ датой осуществления внереализационных расходов признается дата предъявления налогоплательщику документов, служащих основанием для произведения расчетов, либо последнее число отчетного (налогового) периода.

Таким образом, налогоплательщик, применяющий линейный метод амортизации, может учесть в составе внереализационных расходов сумму недоначисленной амортизации по выводимому из эксплуатации основному средству только при его ликвидации. При этом, расходы учитываются при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций единовременно на дату подписания

ликвидационной комиссией акта о выполнении работ по ликвидации основного средства.

В соответствии с п.13 ст. 250 НК РФ доходы в виде стоимости материально-производственных запасов, полученных при демонтаже или разборке выводимого из эксплуатации основного средства, признаются внереализационными доходами вне зависимости от их использования или неиспользования в производстве (реализации).

В соответствии с пп.8 п. 4 ст. 271 НК РФ датой получения дохода также признается дата составления акта ликвидации амортизируемого имущества при ликвидации выводимого из эксплуатации амортизируемого имущества.

Общество в заявлении указывает, что налоговым органом установлено неправомерное завышение внереализационных расходов на сумму затрат по ликвидации основного средства (списание неликвидного и негодного комбайна проходческого КСП-35) в размере 33 683 381 руб. С данным выводом налогового органа заявитель не согласен. Заявитель признает, что дефектный акт от 30.12.2022 № 12 на списание основного средства составлен не корректно, однако, по утверждению заявителя, этот факт не отменяет реальность признания основного средства неликвидным. С апелляционной жалобой в Управление заявителем представлен акт о списании объекта основных средств от 30.12.2022 № ПТ000000008, Акт оприходования металлолома от 31.12.2022, которые, по мнению налогоплательщика, подтверждают правомерность списания неликвидного основного средства. Общество соглашается, что на момент ликвидации основного средства не была произведена оценка материалов, полученных при демонтаже выводимых из эксплуатации основных средств. Однако, такая оценка проведена в ходе судебного разбирательства.

Оценив указанные доводы, суд пришел к следующим выводам.

Обществом включены в состав внереализационных расходов для целей налогообложения по налогу на прибыль организаций за 2022 год суммы затрат (недоначисленная амортизация) по ликвидации основного средства «Комбайна проходческого КСП-35» в размере 33 683 381 руб.

Данный комбайн использовался налогоплательщиком для выполнения работ на объекте АО «ГОК «Денисовская», расположенном в Нерюнгринском районе Республики Саха (Якутия), Денисовское каменноугольное месторождение, участок «Восточная Денисовская» по договору подряда.

В обоснование списания остаточной стоимости объекта указанного основного средства налогоплательщиком представлены следующие документы: Акты о приеме-передаче объекта основных средств (форма ОС-1), дефектный акт на списание основного средства (оборудования), приказ о списании основных средств от 30.12.2022 № 40/1.

Причина ликвидации – неликвидный, негодный объект ОС. В дефектном Акте указано - 100% физический износ в условиях горной выработки, в связи с повышенной крепостью породы подъем на поверхность нецелесообразен.

Иные документы, в том числе предусмотренные нормативными документами акт о выполнении работ по ликвидации основного средства, приходный ордер на поступление на склад запчастей или деталей, которые можно использовать в дальнейшем, налогоплательщиком не представлены.

При исследовании операции по списанию данного комбайна Инспекцией установлено, что представленный дефектный акт содержит недостоверные сведения и не подтверждает целесообразность и обоснованность списания основного средства.

Так, члены комиссии (менеджмент высшего звена ООО «Перспективные технологии»), которые проводили осмотр и составляли дефектный акт, датированный 30.12.2022, находились на рабочих местах в г. Кемерово, в командировку в г. Нерюнгри не направлялись.

В ходе истребования документов у АО «ГОК «Денисовская» (где осуществлялась эксплуатация комбайна), данная организация представила документы (материальные пропуска, служебные записки, письма от налогоплательщика), согласно которым установлено, что комбайн проходческий КСП-35 вывезен с территории АО «ГОК «Денисовская» (05.10.2022, 18.11.2022 и 06.12.2022) составными частями для проведения ремонтного обслуживания и восстановления полной работоспособности (т.2, л.д.59-68).

В ходе истребования документов у ООО «Велес», данная организация представила документы (УПД, заявки, путевые листы, транспортные накладные), согласно которым ООО «Велес» осуществлена для налогоплательщика доставка составных частей комбайна проходческого КСП-35 по маршруту г. Нерюнгри - г. Кемерово в 4 квартале 2022 года (т.2, л.д.69-79).

Акт о ликвидации (утилизации) основного средства ликвидационной комиссией не составлен. Документы по утилизации комбайна не представлены.

Из анализа ответов АО «ГОК «Денисовская» и ООО «Велес» установлено, что ООО «Перспективные технологии» с территории АО «ГОК «Денисовская» вывезены составные части проходческого комбайна КСП-35:

- в октябре 2022 года: Домкрат подъемный с питателя КСП-35 (1шт.); Концевая секция КСП-35 (1шт.); Домкрат поворотный с рабочего органа КСП-35 (1шт.); Магнитная станция КСП-35 (1шт.); Масло станция КСП-35 (1шт.); Рабочий орган (1шт.); Двигатель Б/Н с рабочего органа (1шт.); Домкрат подъема рабочего органа (2шт.); Домкрат стабилизации (1шт.); Питатель КСП-35 без правого уширителя (1шт.); Редуктор рабочего органа в сборе КСП-35 (1шт.); Домкрат (гидроцилиндр подъема демонтированный) с рабочего органа КСП-35 (2шт.); Секция конвейера КСП-35 (1шт.);

- в ноябре 2022 года: Рама задняя + гидроопора (2шт.) + электродвигатель в сборе от комбайна КСП-35 (1шт.); Рама корпуса комбайна + поворотные домкрат (2шт.) + домкрат подъема питателя (2шт.) + рама поворотная в сборе от комбайна КСП-35 (1шт.); Ходовая тележка демонтированная от комбайна КСП-35 (2шт.); Цепь скребковая от комбайна КСП-35 (10м.);

- в декабре 2022 года: Коронка режущая (демонтированная) от рабочего органа комбайна КСП-35 (1шт.); Маслобак демонтированный от комбайна КСП-35 (1шт.); Рама задняя + гидроопора (2шт.) + двигатель в сборе от комбайна 1шт.); Рама корпуса комбайна + опорный домкрат (2шт.) + домкрат подъема питателя (2шт.) + рама поворотная в сборе от комбайна КСП-35 (1шт.).

Таким образом, информация о нецелесообразности подъема на поверхность комбайна КСП-35, отраженная в дефектном акте, не подтверждена, а также не подтверждено, что у составных частей комбайна имеется 100% физический износ.

Основное средство - комбайн проходческий КСП-35 не было оценено налогоплательщиком на предмет дальнейшего использования и пригодности/непригодности материалов (узлов, деталей и пр.) при ликвидации основного средства, что не оспаривается налогоплательщиком.

Документов, подтверждающих проведение оценки работоспособности, возможности восстановления, использования/не использования отдельных частей (узлов, деталей) в производственной деятельности, Обществом не представлено.

Кроме того, в соответствии со служебными записками налогоплательщика от 05.10.2022, 17.11.2022, 05.12.2022, адресованными директору шахты «Восточная Денисовская», вывоз через ККПП №4 вышеперечисленных ТМЦ осуществлялся именно для проведения ремонтного обслуживания и восстановления полной работоспособности проходческого комбайна КСП-35. Данные обстоятельства, в числе прочего, свидетельствуют о необоснованности списания проходческого комбайна КСП-35.

Представленные ООО «Перспективные технологии» с апелляционной жалобой в Управление документы (Акт о списании объекта основных средств от 30.12.2022 № ПТ000000008, Акт оприходования металлолома от 31.12.2022) (т.2, л.д.152-155) не подтверждают списание стоимости основного средства - комбайн проходческий КСП-35 как неликвидного/непригодного, поскольку:

- акт о списании объекта основных средств от 30.12.2022 № ПТ000000008 не содержит указания о дате выпуска объекта, о дате принятия его к учету, о фактическом сроке эксплуатации, не заполнены разделы 2 «Краткая индивидуальная характеристика объекта ОС» и 3 «Сведения о затратах, связанных со списанием объекта ОС с управленческого учета, и о поступлении материальных ценностей от их списания». В представленном документе содержатся только сведения о наименовании объекта ОС, его первоначальной, остаточной стоимости и сумме износа, в качестве причины списания указано – «Физический износ».

- акт оприходования металлолома от 31.12.2022 составлен после оформления акта о списании объекта основных средств, в котором должны содержаться сведения о поступлении материальных ценностей от списания ОС. Более того, указанный документ датирован 31.12.2022 – день, который согласно производственному календарю на 2022 г. является выходным. Все сотрудники, подписи которых содержатся в указанном документе (Веретенникова Н.И – исполнительный директор; Шкуратов А.Г. – зам.ген. директора по техническим вопросам; Кретов А.Н. – главный механик; Панасенко Ю.М. – начальник склада), согласно табелю учета рабочего времени 31.12.2022 не работали.

Также результатами проверки установлено, что составные части комбайна проходческого КСП-35 вывозились Обществом с территории шахты для проведения ремонтного обслуживания и восстановления полной работоспособности комбайна.

При этом, согласно полученным в ходе проверки документам, составные части комбайна вывозились Обществом частями в октябре, ноябре и декабре 2022г, тогда как прием всех составных частей комбайна в качестве металлолома осуществлен Обществом по акту оприходования металлолома одномоментно - 31.12.2022 (выходной день).

В бухгалтерском и налоговом учете данная операция не отражена, что свидетельствует о формальном составлении документов (акт оприходования металлолома от 31.12.2022 и акт о списании объекта основных средств от 30.12.2022) с целью предоставления их в налоговый орган для подтверждения окончания процедуры ликвидации основного средства в 2022 г. и подтверждения правомерности включения в 2022 г. в состав внереализационных расходов суммы затрат, связанных с ликвидацией основного средства.

Таким образом, Инспекцией обоснованно установлено, что документы, представленные Обществом с апелляционной жалобой, не подтверждают их реального составления 30 и 31 декабря 2022 года, а направлены на формальное соблюдение порядка признания основного средства в качестве неликвидного (непригодного) для его дальнейшего списания. При этом, в акте от 31.12.2022 отражена номенклатура составных частей, указанная в оспариваемом решении (до получения решения Инспекции указанные документы не предоставлялись).

Кроме того, налогоплательщиком не представлена инвентарная карточка по объекту комбайн проходческий КСП-35 (исп.21), которая содержит сведения о выбытии основного средства (комбайн).

Также Инспекцией установлено, что комбайн проходческий КСП-35 (исп.21) поставлен на учет в качестве основного средства у Общества в июне 2021 года, собран в июле 2021 года (шахта Восточная Денисовская), гарантийный срок эксплуатации составляет 18 месяцев.

Следовательно, на момент составления указанных Актов (30.12.2022, 31.12.2022) гарантийный срок на комбайн проходческий КСП-35 (исп.21) не истек (не прошел).

Таким образом, ООО «Перспективные технологии» не подтвердило факт ликвидации в 2022 г. основного средства - комбайн проходческий КСП-35 (исп.21), списанного в налоговом учете.

Основное средство - комбайн проходческий КСП-35 не было оценено заявителем на предмет дальнейшего использования и пригодности/непригодности материалов (узлов, деталей и пр.) при ликвидации основного средства, что не оспаривается налогоплательщиком и подтверждается представленным отчетом оценки № 15/118 от 25.06.2024, согласно которому только на текущую дату осуществлена оценка затрат по восстановлению основного средства.

Документов, подтверждающих проведение оценки работоспособности, возможности восстановления, использования/не использования отдельных частей (узлов, деталей) в производственной деятельности, Обществом не представлено.

Таким образом, заявитель не подтвердил документально правомерность списания оставшейся суммы амортизации по основному средству «Комбайн проходческий КСП-35» по причине его 100% физического износа.

Отчет оценки № 15/188, подготовленный Союз «Кузбасская ТПП», не подтверждает позицию заявителя о правомерности признания основного средства «Комбайн проходческий КСП-35» в качестве объекта, который не пригоден к эксплуатации.

Из отчета оценки № 15/188 следует, что оценщику представлен договор поставки от 16.01.2020, спецификация № 4 к договору поставки, акт оприходования металлолома от 31.12.2022.

Цель оценки – установление экономической целесообразности восстановления основного средства, дата оценки – 19.06.2024, дата проведения осмотра объекта оценки – 19.06.2024.

Таким образом, оценщик устанавливал целесообразность восстановления основного средства на дату осмотра данного объекта, то есть на 19.06.2024, а не на дату отражения суммы остаточной амортизации Комбайн проходческий КСП-35 - 31.12.2022.

Также в отчете оценки № 15/188 в графе «детализация работ по осмотру», отражено «полный осмотр всех узлов и агрегатов», при этом не отражен перечень осматриваемых узлов и агрегатов, на основании чего оценщик решил, что осмотренные узлы и агрегаты принадлежат спорному объекту имущества.

В пункте 6 раздела 7 отчета оценки № 15/188 указано, что Оценщик исходил из предположения, что физическое состояние объекта на дату оценки соответствовало его состоянию в моменты осмотра.

Далее по тексту отчета оценки № 15/188 отражены сведения о выявленных неисправностях. Вместе с тем, из текста отчета оценки не следует, что указанные неисправности возникли у спорного объекта на 31.12.2022, поскольку осмотр проводится на 19.06.2024.

Также в отчете оценки (стр. 24) указан 1 этап: оценка потерь стоимости износа и устаревания.

Согласно данному этапу Оценщик указывает, что срок службы комбайна составляет от 5 до 7 лет, возраст оборудования рассчитывается с даты производства – 06.2020.

Вместе с тем, в полном комплекте комбайн был создан лишь в июне 2021 года, соответственно, рассчитывать износ с 06.2020 неправомерно.

Далее оценщик установил, что фактический износ составляет 57%, вместе с тем, данный износ установлен на дату оценки (июль 2024 г.), а не на дату списания

оставшейся суммы амортизации (30.12.2022) и рассчитывался с июня 2020 года вместо июня 2021 года.

На стр. 26 оценщик указывает, что масса металла, сдаваемого в металлолом, принята согласно акту оприходования металлолома от 31.12.2022 и составляет 46 692 кг.

Однако, факт оприходования металлолома со стороны заявителя не подтвержден. Согласно бухгалтерскому учету Общества, металлолом не оприходован Обществом, что подтверждается выпиской из карточки счета 10.06 за 31.12.2022, поскольку именно в указанную дату заявитель (при реальности хозяйственных операций) должен был оприходовать на основании акта от 31.12.2022 в бухгалтерском учете Общества металлолом. Однако, данной операции не проведено.

Таким образом, отчет оценки № 15/188 не подтверждает доводы заявителя о правомерности списания оставшейся суммы амортизации в отношении основного средства «Комбайн проходческий КСП-35» на дату 30.12.2022.

Более того, в рассматриваемом случае именно заявитель должен подтвердить обоснованность заявленных расходов, в связи с чем не проведение налоговым органом осмотра в соответствии со статьей 92 НК РФ, не привлечение эксперта в ходе проведения налоговой проверки не является нарушением, влекущим признание оспариваемого решения недействительным.

Следует отметить, что в ходе проверки представлены документы, из которых следует, что у имущества 100% физический износ, из отчета оценки следует, что физический износ составляет 57%, при этом оценка имущества осуществлена на текущую дату, а не на дату признания имущества неликвидным.

Более того, отчетом оценки №15/118 в очередной раз подтверждено, что имущество до сих пор находится у заявителя и не является выбывшим имуществом. В нарушении статьи 65 АПК РФ заявителем не представлено доказательств в подтверждение проведения оценки работоспособности, возможности восстановления, использования/не использования отдельных частей (узлов, деталей) в производственной деятельности на 31.12.2022.

Таким образом, налоговым органом установлены многочисленные несоответствия при списании «Комбайна проходческого КСП-35», а именно: недостоверные сведения в дефектном акте; противоречивая информация, полученная в ходе встречных проверок от АО «ГОК «Денисовская» и ООО «Велес» (заявитель утверждает, что у объекта основного средства 100% физический износ и его подъем на поверхность нецелесообразен, но по информации вышеприведенных организаций комбайн был поднят на поверхность и вывезен составными частями из г.Нерюнгри в г.Кемерово в 4 квартале 2022 года); отсутствие оприходования запчастей (которые были вывезены) с информацией о целесообразности их дальнейшего использования; отсутствие акта о ликвидации (утилизации) объекта основного средства; не представление документов по утилизации комбайна проходческого КСП-35.

Совокупность вышеприведенных обстоятельств свидетельствует о том, что данный объект основного средства по состоянию на 31.12.2022 не ликвидирован, соответственно, отражение в составе внереализационных расходов суммы по списанию «Комбайна проходческого КСП-35» является неправомерным. Все документы (приказ, дефектная ведомость, акт оприходования металлолома, акт о списании основного средства) представлены формально.

Между тем, налогоплательщик при соблюдении действующего законодательства не лишен возможности в последующих периодах списать спорное основное средство.

Оценивая иные доводы заявителя, суд пришел к следующим выводам.

Приведенная Обществом в заявлении сводная таблица «контррасчет налоговой базы по налогу на прибыль» фактически является сводной таблицей по итогам

заявленных возражений. При этом основания, по которым доводы заявителя отклонены, приведены выше по тексту настоящего решения.

Заявитель указывает, что в оспариваемом решении отсутствуют документально подтвержденные факты нарушений законодательства о налогах и сборах, выявленные в ходе проверки, а также имеются ссылки на документы, которые не подтверждают факты вменяемого нарушения, что свидетельствует о голословных и документально неподтвержденных выводах налогового органа. Также заявитель указывает, что в решении не дана оценка всем представленным возражениям налогоплательщика.

Так, согласно пункту 6 статьи 100 НК РФ лицо, в отношении которого проводилась налоговая проверка (его представитель), в случае несогласия с фактами, изложенными в акте налоговой проверки, а также с выводами и предложениями проверяющих в течение одного месяца со дня получения акта налоговой проверки вправе представить в соответствующий налоговый орган письменные возражения по указанному акту в целом или по его отдельным положениям. При этом налогоплательщик вправе приложить к письменным возражениям или в согласованный срок передать в налоговый орган документы (их заверенные копии), подтверждающие обоснованность своих возражений.

В силу пунктов 1, 4 и 5 статьи 101 НК РФ письменные возражения налогоплательщика и, соответственно, обосновывающие их документы подлежат рассмотрению руководителем (заместителем руководителя) налогового органа, проводившего налоговую проверку наряду с актом налоговой проверки и другими материалами налоговой проверки и дополнительных мероприятий налогового контроля, в ходе которых были выявлены нарушения законодательства о налогах и сборах,

При рассмотрении материалов налоговой проверки исследуются представленные доказательства, в том числе документы, ранее истребованные у лица, в отношении которого проводилась налоговая проверка, документы, представленные в налоговые органы при проведении камеральных или выездных налоговых проверок данного лица, и иные документы, имеющиеся у налогового органа.

При принятии решения по результатам выездной налоговой проверки налоговым органом рассмотрены акт налоговой проверки № 2258 от 23.11.2023, возражения на акт налоговой проверки вх. № 085364 от 20.12.2023 и иные материалы проверки. Налогоплательщику была обеспечена возможность участвовать в процессе рассмотрения материалов налоговой проверки.

Соответственно, существенные условия процедуры рассмотрения материалов налоговой проверки Инспекцией соблюдены, следовательно, пункт 14 статьи 101 НК РФ не нарушен.

При принятии решения № 9644 от 28.12.2023 о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения ООО «Перспективные технологии» налоговым органом все требования п. 8 ст. 101 НК РФ соблюдены, в том числе отражены доводы, приводимые лицом, в отношении которого проводилась проверка, и результаты проверки этих доводов.

Несогласие налогоплательщика с приведенной Инспекцией оценкой доводов и доказательств заявителя не является нарушением процедуры проведения проверки.

Налогоплательщик также указывает, что Инспекции необходимо было провести дополнительные мероприятия налогового контроля в целях проверки сведений, представленных вместе с возражениями налогоплательщика.

Однако, выбор мероприятий налогового контроля осуществляется налоговым органом. Кроме того, с возражениями на акт налоговой проверки не были представлены какие-либо документы, проверка которых требовала проведение дополнительных мероприятий налогового контроля.

Инспекция по результатам проведенной проверки применила три смягчающих обстоятельства и снизила размер штрафных санкций в 8 раз. Иных обстоятельств, смягчающих ответственность за совершение налогового правонарушения, заявителем не указано и судом не установлено.

С учетом установленных обстоятельств по делу и их оценке применительно к предмету спора, иные доводы сторон не имеют правового значения и не влияют на установленные обстоятельства и сделанные судом по результатам их оценки выводы.

При изложенных обстоятельствах правовые основания для удовлетворения заявленных требований отсутствуют.

Расходы по уплате государственной пошлины в порядке части 1 статьи 110 АПК РФ относятся на заявителя.

Руководствуясь статьями 110, 167-170, 176, 180, 181, 201 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, суд

р е ш и л :

отказать в удовлетворении заявления.

Решение, не вступившее в законную силу, может быть обжаловано в Седьмой арбитражный апелляционный суд в течение месяца со дня его принятия. Решение, вступившее в законную силу, может быть обжаловано в Арбитражный суд Западно-Сибирского округа в срок, не превышающий двух месяцев со дня его вступления в законную силу, при условии, если оно было предметом рассмотрения арбитражного суда апелляционной инстанции или суд апелляционной инстанции отказал в восстановлении пропущенного срока подачи апелляционной жалобы. Апелляционная и кассационная жалобы подаются через Арбитражный суд Кемеровской области.

Судья

С.В.Гисич

Электронная подпись действительна.

Данные ЭП: Удостоверяющий центр Казначейство России

Дата 16.04.2024 6:20:03

Кому выдана Гисич Светлана Валерьевна