

# Некоторые примеры судебной практики Федерального арбитражного суда Западно-Сибирского округа по налоговым спорам

**1. Вопрос о включении имущества в объект налогообложения по налогу на имущество не может зависеть от волеизъявления налогоплательщика, осуществившего перевод имущества в категорию, не облагаемую данным налогом, а должен определяться экономической сущностью объекта.**

По результатам проведения выездной налоговой проверки деятельности общества инспекцией составлен акт и вынесено решение о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности, которым, среди прочего, предложено уплатить недоимку по налогу на имущество, соответствующие пени за неуплату оспариваемых сумм налога на имущество, а также штраф на основании п. 1 ст. 122 НК РФ за неуплату или неполную уплату налога на имущество.

Не согласившись с названным решением инспекции, общество обратилось в арбитражный суд с требованием о признании его недействительным.

Арбитражные суды отказали в удовлетворении требований и поддержали позицию инспекции исходя из следующего.

Из материалов дела усматривалось, что общество, осуществляя финансовый лизинг, отражало передаваемое в лизинг имущество в своем бухгалтерском учете в составе доходных вложений в материальные ценности (счет 03) и уплачивало с данных объектов налог на имущество. В связи с неисполнением контрагентом обязательств по уплате лизинговых платежей общество расторгло договоры лизинга и приняло меры для возврата лизингового имущества.

При этом общество пришло к выводу о том, что не имеет права учитывать транспортные средства по расторгнутым договорам лизинга в качестве доходных вложений в материальные ценности, поскольку они больше не удовлетворяли квалифицирующему признаку как «предоставляемые орга-

низацией за плату во временное пользование (временное владение и пользование) с целью получения дохода», и определило иной порядок учета названного имущества.

По решению специально созданной комиссии, констатировавшей невозможность использования техники в собственной деятельности общества, было принято решение о ее продаже и отражении на соответствующем балансовом счете (активы, предназначенные для продажи); все имущество было переведено со счета 03 «Доходные вложения в материальные ценности» на счет 41 «Товары».

Арбитражные суды, отклоняя доводы общества о неправомерном доначислении налога на имущество, руководствовались положениями ст. 374 НК РФ, согласно которой объектами налогообложения для российских организаций признается движимое и недвижимое имущество (в том числе имущество, переданное во временное владение, в пользование, распоряжение, доверительное управление, внесенное в совместную деятельность или полученное по концессионному соглашению), учитываемое на балансе в качестве объектов основных средств в порядке, установленном для ведения бухгалтерского учета, если иное не предусмотрено ст. 378 и 378.1 НК РФ.

В соответствии с п. 5 Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01, утвержденного приказом Минфина России от 30.03.2001 № 26н, основные средства, предназначенные исключительно для предоставления организацией за плату во временное владение и пользование или во временное пользование с целью получения дохода, отражаются в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности в составе доходных вложений в материальные ценности.

Согласно п. 7 Указаний об отражении в бухгалтерском учете операций по договору лизинга, утвержденных приказом Минфина России от 17.02.1997 № 15, при возврате лизингового имущества и прекращении его использования для лизинга его стоимость переносится с кредита счета 03 «Доходные вложения в материальные ценности», субсчет «Имущество для сдачи в лизинг», на счет 01 «Основные средства».

Согласно Инструкции по применению плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденной приказом Минфина России от 31.10.2000 № 94н (далее — Инструкция № 94н), для учета выбытия объектов основных средств (продажи, списания, частичной ликвидации, передачи безвозмездно и др.) к счету 01 «Основные средства» может открываться субсчет «Выбытие основных средств». В дебет этого субсчета переносится стоимость выбывающего объекта, а в кредит — сумма накопленной амортизации. По окончании процедуры выбытия остаточная стоимость объекта списывается со счета 01 «Основные средства» на счет 91 «Прочие доходы и расходы».

Счет 03 «Доходные вложения в материальные ценности» предназначен для обобщения информации о наличии и движении вложений организации

в часть имущества, здания, помещения, оборудование и другие ценности, имеющие материально-вещественную форму, предоставляемые организацией за плату во временное пользование (временное владение и пользование) с целью получения дохода.

Счет 41 «Товары» предназначен для обобщения информации о наличии и движении товарно-материальных ценностей, приобретенных в качестве товаров для продажи. Этот счет используется в основном организациями, осуществляющими торговую деятельность, а также организациями, оказывающими услуги общественного питания.

В организациях, осуществляющих промышленную и иную производственную деятельность, счет 41 «Товары» применяется в случаях, когда какие-либо изделия, материалы, продукты приобретаются специально для продажи или когда стоимость готовых изделий, приобретаемых для комплектации, не включается в себестоимость проданной продукции, а подлежит возмещению покупателями отдельно.

При этом Инструкция № 94н не предусматривает корреспонденции счета 03 и счета 41.

Таким образом, Общество неправомерно перевело основные средства со счета 03 на счет 41, поскольку решение вопроса о включении имущества в объект налогообложения по налогу на имущество не может быть поставлен в зависимость от волеизъявления налогоплательщика, который перевел основные средства, являющиеся объектом налогообложения по налогу на имущество, в категорию объектов бухгалтерского учета, не облагаемых названным налогом.

Суды правомерно отметили, что с 01.01.2006 в подп. «а» и «б» п. 4 Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01, утвержденного приказом Минфина России от 30.03.2001 № 26н, выражение «использование в производстве» было изменено на выражение «предназначен для использования в производстве», что дополнительно подтверждает правильность вывода о том, что в качестве основного средства должно учитываться имущество независимо от его непосредственного использования в производстве.

## **2. Налогоплательщик не несет ответственность за непредставление налоговому органу в рамках камеральной налоговой проверки тех документов, представление которых не обусловлено предметом налоговой проверки.**

Инспекция в рамках камеральной налоговой проверки направила в адрес общества требование, в котором просила представить для подтверждения правильности исчисления и своевременности уплаты в бюджет НДС документы, в том числе регистры бухгалтерского учета (оборотно-сальдовые ведомости) по счетам, а также отчет о расходовании денежных средств, внесенных в качестве авансовых платежей.

Указанное требование исполнено обществом несвоевременно, что послужило основанием для привлечения его к налоговой ответственности в соответствии с п. 1 ст. 126 НК РФ в виде взыскания штрафа за непредставление в установленный срок истребованных документов.

Не согласившись с указанным решением инспекции, общество обратилось в арбитражный суд с заявлением о признании решения недействительным.

Суды первой и апелляционной инстанций, поддерживая выводы инспекции, исходили из доказанности факта совершения обществом вмененного налогового правонарушения.

Суд кассационной инстанции указал на ошибочность выводов судов относительно возложения на общество ответственности за несвоевременное представление оборотно-сальдовых ведомостей и отчета о расходовании денежных средств, внесенных в качестве авансовых платежей.

Согласно п. 7 ст. 88 НК РФ при проведении камеральной налоговой проверки налоговый орган не вправе истребовать у налогоплательщика дополнительные сведения и документы, если иное не предусмотрено названной статьей или если представление таких документов вместе с налоговой декларацией (расчетом) не предусмотрено НК РФ.

Как указано в п. 8 ст. 88 НК РФ, при подаче налоговой декларации по НДС, в которой заявлено право на возмещение налога, камеральная налоговая проверка проводится с учетом особенностей, предусмотренных указанным пунктом, на основе налоговых деклараций и документов, представленных налогоплательщиком в соответствии с НК РФ.

Налоговый орган вправе истребовать у налогоплательщика документы, которые в соответствии со ст. 172 НК РФ подтверждают правомерность применения налоговых вычетов.

В силу ст. 172 НК РФ налоговые вычеты, предусмотренные ст. 171 НК РФ, производятся на основании счетов-фактур, выставленных продавцами при приобретении налогоплательщиком товаров (работ, услуг), имущественных прав, документов, подтверждающих фактическую уплату сумм налога при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации.

Вычетам подлежат только суммы налога, предъявленные налогоплательщику при приобретении товаров (работ, услуг), имущественных прав на территории РФ, либо фактически уплаченные им при ввозе товаров на таможенную территорию РФ, после принятия на учет указанных товаров (работ, услуг), имущественных прав с учетом особенностей, предусмотренных настоящей статьей и при наличии соответствующих первичных документов.

В соответствии с п. 4 ст. 330 Таможенного кодекса РФ (действовавшим в спорный период) отчет о расходовании денежных средств, внесенных в качестве

авансовых платежей, представляется таможенным органом по требованию плательщика.

Аналогичные нормы содержатся в ст. 121 Федерального закона от 27.11.2010 № 311-ФЗ «О таможенном регулировании в Российской Федерации» и ст. 73 Таможенного кодекса Таможенного союза.

Статьей 10 Федерального закона от 21.11.1996 № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» предусмотрено, что регистры бухгалтерского учета предназначены для систематизации и накопления информации, содержащейся в принятых к учету первичных документах, для отражения на счетах бухгалтерского учета и в бухгалтерской отчетности.

Исходя из указанных норм права оборотно-сальдовые ведомости и отчет о расходовании денежных средств, внесенных в качестве авансовых платежей, не являются обязательными для целей налогообложения. Следовательно, общество не должно нести ответственность за их непредставление в рамках камеральной налоговой проверки.

### **3. При подаче уточненной налоговой декларации меняется не налоговая обязанность, а сумма, подлежащая уплате в бюджет.**

Инспекцией в адрес общества направлено требование об уплате недоимки по налогам, пеней и штрафа. Основанием для взыскания налогов (сборов) послужило ранее принятое инспекцией решение о привлечении общества к налоговой ответственности, вынесенное по акту налоговой проверки.

На основании названного требования, решения о зачете по акту налоговой проверки и с учетом решения арбитражного суда по другому делу о признании частично недействительным решения инспекции о привлечении общества к ответственности налоговый орган принял решение о взыскании уточненной суммы недоимки, пеней и штрафа, не согласившись с которым, общество обратилось в арбитражный суд.

Свои требования о признании решения инспекции о взыскании уточненной суммы недоимки, пеней и штрафа недействительным налогоплательщик мотивировал тем, что после направления требования у общества изменилась обязанность по уплате налога (сбора), пеней, штрафа в связи с представлением уточненных налоговых деклараций по НДС, и инспекция была обязана направить в адрес общества уточненное требование.

Отказывая в удовлетворении заявленных требований, арбитражные суды, руководствуясь положениями ст. 44, подп. 3 п. 2 ст. 45, ст. 46, п. 1, 4 ст. 69, ст. 71 НК РФ, ч. 2 ст. 69 АПК РФ, правомерно исходили из того, что обжалуемое решение налогового органа, принятое на основании законного требования, не нарушает экономические права и не возлагает на общество дополнительных обязательств.

Судебные инстанции, отклоняя довод общества об изменении у налогоплательщика налоговых обязательств, указали, что при подаче уточненной декларации меняется не налоговая обязанность организации, а сумма, подлежащая уплате в бюджет. В связи с этим суды сделали обоснованный вывод об отсутствии у налогового органа в данном случае обязанности, предусмотренной ст. 71 НК РФ, по направлению уточненного требования.

**4. Условием для включения понесенных затрат в состав расходов, уменьшения исчисленной суммы НДС на сумму налоговых вычетов является возможность на основании имеющихся документов сделать однозначный вывод о реальности осуществления финансово-хозяйственных операций.**

Оспариваемым решением инспекции налогоплательщик привлечен к налоговой ответственности по п. 1 ст. 122 НК РФ за неуплату НДС и налога на прибыль, ему предложено уплатить недоимку и пени по этим налогам и внести соответствующие исправления в бухгалтерский и налоговый учет. Решение инспекции основано на том, что налогоплательщик в подтверждение заявленных вычетов по НДС и расходов по налогу на прибыль по ряду контрагентов представил документы, содержащие недостоверные сведения.

Суды поддержали выводы инспекции о формальном характере документооборота и расчетов налогоплательщика с рядом контрагентов.

Судами было учтено, что документы со стороны организаций-контрагентов подписаны неустановленными лицами; лица, указанные в качестве руководителей, отрицают свою причастность к деятельности этих организаций; адреса мест регистрации указанных контрагентов носят массовый характер; по месту регистрации организации-контрагенты не находятся; реальной предпринимательской деятельности контрагенты общества не осуществляли ввиду отсутствия основных средств, квалифицированного персонала, необходимой техники, транспортных средств; списание денежных средств с расчетных счетов контрагентов на хозяйственные нужды не производилось; обществом не представлено товарно-транспортных накладных, договоров аренды транспортных средств либо иных документов, подтверждающих поставку товара от поставщиков, находящихся в других регионах.

При этом суды руководствовались положениями ст. 169, 171, 172, 247, 248, 252 НК РФ, ст. 9 Федерального закона от 21.11.1996 № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете», а также учли правовую позицию Пленума ВАС РФ, изложенную в Постановлении от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды».

Отказывая в удовлетворении заявленных требований, суды обоснованно указали, что при решении вопроса о возможности учета тех или иных расходов для целей налогообложения прибыли, заявления права на налоговый вычет необходимо исходить из того, что расходы подтверждаются представленными налогоплательщиком документами, а счета-фактуры соответствуют предъявляемым к порядку их заполнения требованиям; условием для включения

понесенных затрат в состав расходов, уменьшение исчисленной суммы НДС на сумму налоговых вычетов является возможностью на основании имеющихся у налогоплательщика документов сделать однозначный вывод о том, что финансово-хозяйственные операции реально осуществлены.

Суды правомерно указали, что, вступая без проявления необходимой разумной осмотрительности и осторожности в правоотношения с контрагентами, фактическое местонахождение которых в проверяемый период не установлено, обнаружить которых не удалось, несмотря на принятый инспекцией в установленном порядке комплекс предусмотренных законом мер, расчет с которыми осуществляется через расчетные счета, используемые в основном не для хозяйственной деятельности, а для транзита денежных средств, общество предъявляет суммы НДС к вычету и относит суммы, уплаченные контрагенту, на расходы при исчислении налога на прибыль неправомерно, на основании документов, которые получены от неизвестных лиц без каких-либо мер по проверке их полномочий. Между тем данные документы с учетом всех изложенных выше обстоятельств не дают безусловных оснований для вывода о том, что у указанных в счетах-фактурах продавцов сформировалась обязанность по уплате налога в бюджет, за счет которого может быть сформирован источник для возмещения.

#### **5. В случае принятия налоговым органом решения о приостановлении операций по счетам налогоплательщика в банке для обеспечения исполнения решения о взыскании налога приостановление операций производится в пределах суммы, прямо указанной в решении налогового органа.**

Инспекцией принято решение о привлечении банка к ответственности по ст. 134 НК РФ в виде штрафа. Основанием для принятия такого решения послужили, по мнению инспекции, неправомерные действия банка по списанию денежных средств по счетам налогоплательщика, направленных на выдачу заработной платы, после получения банком решения инспекции о приостановлении операций по счетам этого налогоплательщика в банке.

Признавая решение инспекции недействительным, суды пришли к выводам об отсутствии оснований для привлечения банка к ответственности по ст. 134 НК РФ.

Согласно ст. 134 НК РФ исполнение банком при наличии у него решения налогового органа о приостановлении операций по счетам налогоплательщика его поручения на перечисление средств, не связанного с исполнением обязанностей по уплате налога (авансового платежа), сбора, пеней, штрафа либо иного платежного поручения, имеющего в соответствии с законодательством Российской Федерации преимущество в очередности исполнения перед платежами в бюджетную систему РФ, влечет применение мер налоговой ответственности.

Из правового анализа ст. 855 ГК РФ, ст. 5 Федерального закона от 24.11.2008 № 204-ФЗ «О федеральном бюджете на 2009 год и на плановый период 2010 и

2011 годов» и Федерального закона от 02.12.2009 № 308-ФЗ «О федеральном бюджете на 2010 год и на плановый период 2011 и 2012 годов» следует, что перечисление или выдача денежных средств для расчетов по заработной плате имеет одинаковую очередность исполнения с платежами в бюджеты всех уровней бюджетной системы РФ, государственные внебюджетные фонды и производится в порядке календарной очередности поступления указанных документов на исполнение.

В п. 47 Постановления Пленума ВАС РФ от 28.02.2001 № 5 «О некоторых вопросах применения части первой Налогового кодекса Российской Федерации» разъяснено, что при применении положений ст. 134 НК РФ необходимо иметь в виду, что обязанности банка, за неисполнение которых данная статья устанавливает ответственность, определены в ст. 76 НК РФ. Если банком не нарушены требования ст. 76 НК РФ, к нему не может быть применена упомянутая ответственность.

Согласно п. 1 ст. 76 НК РФ приостановление операций по счетам в банке применяется, в том числе, для обеспечения исполнения решения о взыскании налога, сбора, пеней и штрафа. Приостановление операций по счету не распространяется на платежи, очередность исполнения которых в соответствии с гражданским законодательством Российской Федерации предшествует исполнению обязанности по уплате налогов и сборов, а также на операции по списанию денежных средств в счет уплаты налогов (авансовых платежей), сборов, страховых взносов, соответствующих пеней и штрафов и по их перечислению в бюджетную систему РФ (абз. 3 п. 1 ст. 76 НК РФ).

В силу п. 2 ст. 76 НК РФ приостановление операций по счетам налогоплательщика-организации в банке в данном случае означает прекращение банком расходных операций по этому счету в пределах суммы, указанной в решении о приостановлении операций налогоплательщика-организации по счетам в банке, если иное не предусмотрено абз. 3 п. 1 ст. 76 НК РФ.

Таким образом, в случае принятия налоговым органом решения о приостановлении операций по счетам налогоплательщика в банке для обеспечения исполнения решения о взыскании налога приостановление операций производится в пределах суммы, прямо указанной в решении.

Приостановление операций по счетам налогоплательщика было произведено инспекцией на основании решения о взыскании налога в размере 1 439 116 руб. На дату поступления решения о приостановлении операций по счетам на счете налогоплательщика находился остаток денежных средств в сумме 3 022 939 руб., в течение трех следующих дней на счет налогоплательщика поступили денежные средства в сумме 157 746 руб., исполнение поручений налогоплательщика на списание денежных средств на выплату заработной платы составило 2 186 250 руб.

В рассматриваемый период инспекция к расчетному счету налогоплательщика платежные документы на перечисление денежных средств в бюджеты и внебюджетные фонды РФ не предъявляла.

Платежи в бюджет и перечисление денежных средств на выплату заработной платы относятся к одной очереди, и их списание производится в порядке календарной очередности поступления платежных документов.

Таким образом, очередность исполнения расчетных документов по выплате заработной платы, предъявленных ранее расчетных документов по перечислению налогов и сборов, предшествует исполнению обязанности по уплате налогов и сборов. При отсутствии инкассовых распоряжений инспекции и платежных документов о списании денежных средств, относящихся к первой и второй очереди, банк в силу ст. 855 ГК РФ, исполняя распоряжение налогоплательщика произвести платежи в сумме 1 685 000 руб. согласно платежным поручениям, списал денежные средства, предназначенные для расчетов по заработной плате, не допустив нарушения порядка очередности списания денежных средств.

Суды сделали правомерный вывод о соответствии действий банка требованиям ст. 76 НК РФ. Поскольку действия банка по списанию с расчетного счета налогоплательщика денежных средств не образуют состава налогового правонарушения, предусмотренного ст. 134 НК РФ, судами обоснованно признано недействительным оспариваемое решение инспекции.

**6. В период действия обеспечительной меры в виде приостановления исполнения решения налогового органа о взыскании недоимки по налогу, сбору, пеней по делу об оспаривании такого решения у налогового органа не имеется оснований для отражения в справке о состоянии расчетов по налогам, сборам, взносам спорной задолженности с указанием на утрату возможности ее взыскания.**

В рамках дела об оспаривании решения налогового органа о взыскании недоимки по налогу, сбору, пеней арбитражным судом было вынесено определение о применении обеспечительных мер в виде приостановления исполнения оспариваемого решения налогового органа до рассмотрения спора по существу.

Вступившим в законную силу судебным актом по этому делу оспариваемое решение налогового органа было признано частично недействительным, при этом арбитражный суд не указал на отмену обеспечительной меры.

После вступления в законную силу указанного судебного акта обеспечительная мера была отменена арбитражным судом (22.06.2011) на основании заявления налогового органа.

Обратившись в налоговый орган с заявлением о предоставлении информации о наличии задолженности перед бюджетом по налогам, сборам, взносам и получив справку, в которой была отражена задолженность по налогам, сборам, взносам по состоянию на 01.11.2010 с указанием на утрату возможности ее взыскания, налогоплательщик обратился в арбитражный суд с требованием о признании незаконными действий налогового органа, выразившихся в указании в выданной справке задолженности.

Требования налогоплательщика были обоснованы тем, что данные о задолженности, указанные в справке, не соответствуют действительности, поскольку основания для ее отражения отсутствовали в связи с действием обеспечительных мер в виде приостановления исполнения оспариваемого решения налогового органа о взыскании недоимки по налогам.

Суды первой и апелляционной инстанций, признавая действия налогового органа недействительными, исходили из того, что принятые обеспечительные меры фактически прекратили свое действие с момента вступления в силу судебного акта по делу, в рамках которого они были наложены.

Факт обращения налогового органа в арбитражный суд в 2011 г. с заявлением об отмене обеспечительных мер суды расценили в качестве злоупотребления инспекцией своим процессуальным правом для целей восстановления сроков на взыскание с налогоплательщика спорной задолженности.

Суд кассационной инстанции, отменяя решение и постановление судов, исходил из следующего.

Пленум ВАС РФ в п. 25 Постановления от 12.10.2006 № 55 «О применении арбитражными судами обеспечительных мер» разъяснил: исходя из ч. 5 ст. 96 АПК РФ в случае отказа в удовлетворении иска, оставления иска без рассмотрения, прекращения производства по делу обеспечительные меры сохраняют свое действие до вступления в законную силу соответствующего судебного акта. В связи с этим арбитражный суд вправе указать на отмену обеспечительных мер в названных судебных актах либо после их вступления в силу по ходатайству лица, участвующего в деле, вынести определение об отмене обеспечительных мер.

В судебных актах по ранее рассмотренному делу указания на отмену обеспечительной меры отсутствуют.

В силу ч. 1 ст. 97 АПК РФ обеспечение иска может быть отменено арбитражным судом, рассматривающим дело, по ходатайству лица, участвующего в деле.

Срок, в течение которого действует определение суда о принятии обеспечительной меры, не включается в предусмотренный п. 3 ст. 46 НК РФ двухмесячный срок на взыскание недоимки и пеней во внесудебном порядке, поскольку в этот период существуют юридические препятствия для осуществления налоговым органом необходимых для взыскания действий (п. 10 Постановления Пленума ВАС РФ от 28.02.2001 № 5 «О некоторых вопросах применения части первой Налогового кодекса Российской Федерации»).

При таких обстоятельствах в период действия обеспечительной меры, т.е. до ее отмены арбитражным судом 22.06.2011, оснований для отражения в справке о состоянии расчетов по налогам, сборам, взносам по состоянию на 01.11.2010 спорной задолженности налогоплательщика с указанием на утрату возможности ее взыскания у налогового органа не имелось.

Вывод судов первой и апелляционной инстанций о злоупотреблении налоговым органом процессуальным правом правового значения не имеет, поскольку в рамках рассматриваемого предмета спора вопрос о восстановлении срока давности на принудительное взыскание с налогоплательщика спорной задолженности исследованию не подлежал.

#### **7. Право установления и оценки доказательств, смягчающих ответственность налогоплательщика, а также размера штрафа принадлежит суду, рассматривающему спор по существу.**

Инспекцией в ходе проведения выездной налоговой проверки затребованы документы у общества.

В связи с неисполнением обществом в полном объеме названного требования инспекция привлекла его к налоговой ответственности, предусмотренной п. 1 ст. 126 НК РФ в виде штрафа за непредставление части документов.

Несогласие с начислением штрафа послужило основанием для обращения общества в арбитражный суд.

Суды, исследовав имеющиеся в деле доказательства, удовлетворили заявленные обществом требования частично. При этом суды, исходя из возможности исполнения налогоплательщиком требования о предоставлении части документов, непредставления их в установленный срок в инспекцию и ненаправления письменного заявления о невозможности представления документов в установленный в требовании срок и о необходимости продления срока, посчитали решение инспекции о наложении штрафа законным.

Вместе с тем суды пришли к выводу о том, что налоговым органом при вынесении решения не учтены смягчающие вину обстоятельства, наличие которых налогоплательщиком документально подтверждено, и снизили сумму налоговых санкций.

Подпунктом 6 п. 1 ст. 23 НК РФ предусмотрена обязанность налогоплательщика представлять налоговым органам и их должностным лицам в случаях, предусмотренных НК РФ, документы, необходимые для исчисления и уплаты налогов.

Отказ от представления запрашиваемых документов или непредставление их в установленные сроки в соответствии с п. 4 ст. 93 НК РФ признается налоговым правонарушением и влечет ответственность, предусмотренную п. 1 ст. 126 НК РФ.

Материалы дела свидетельствуют о представлении обществом части запрошенных по требованию документов за пределами установленного срока (за исключением 288 штук).

Суды, исследовав обстоятельства относительно обоснованности привлечения общества к ответственности за несвоевременное представление истре-

бованных инспекцией документов, с учетом положений ст. 112, 114 НК РФ, правовой позиции Конституционного Суда РФ, изложенной в Постановлении от 15.07.1999 № 11-П, пришли к выводу о наличии в настоящем деле обстоятельств, смягчающих ответственность общества (значительный объем документов, нахождение бухгалтера организации в отпуске и временная нетрудоспособность, предоставление налогоплательщиком в последующем истребованных документов, отсутствие негативных последствий при проведении проверки (продление сроков проверки, невозможность осуществления налоговым органом контрольных мероприятий) и признали возможным уменьшить размер налоговых санкций.

Согласно ст. 112 и 114 НК РФ, ст. 71 АПК РФ мера ответственности за совершение конкретного налогового правонарушения устанавливается судом на основании всестороннего, полного и объективного исследования имеющихся в деле доказательств, которые суд оценивает по своему внутреннему убеждению.

Таким образом, право установления и оценки обстоятельств, смягчающих ответственность, а также размера штрафа, принадлежит суду, рассматривающему спор по существу.

Статья 112 НК РФ содержит открытый перечень обстоятельств, смягчающих ответственность, которые могут быть установлены судом самостоятельно, без заявления налогоплательщиком ходатайства об уменьшении штрафа.

В силу п. 19 Постановления Пленумов ВС РФ и ВАС РФ от 11.06.1999 № 41/9 «О некоторых вопросах, связанных с введением в действие части первой Налогового кодекса Российской Федерации», если при рассмотрении дела о взыскании санкции за налоговое правонарушение будет установлено хотя бы одно из смягчающих ответственность обстоятельств, перечисленных в п. 1 ст. 112 НК РФ, суд при определении размера подлежащего взысканию штрафа обязан в соответствии с п. 3 ст. 114 НК РФ уменьшить его размер не менее чем в два раза по сравнению с предусмотренным соответствующей нормой главы 16 НК РФ.

В компетенцию арбитражного суда входит установление обстоятельств, смягчающих ответственность за совершение налогового правонарушения, так как приведенный в п. 1 ст. 112 НК РФ перечень обстоятельств, смягчающих ответственность, не является исчерпывающим, любые иные обстоятельства могут быть признаны судом смягчающими ответственность налогоплательщика.

**8. Для включения выплат в состав налоговой базы по единому социальному налогу необходимо, чтобы учет пенсионных накоплений, распределенного дохода и выплат негосударственной пенсии производился на именном пенсионном счете работника.**

Между обществом (вкладчик) и негосударственным пенсионным фондом заключен договор о негосударственном пенсионном обеспечении, по условиям

которого вкладчик обязался регулярно вносить пенсионные взносы, которые отражаются на солидарном пенсионном счете вкладчика. Негосударственное пенсионное обеспечение участников должно осуществляться по пенсионной схеме, в соответствии с которой средства, полученные фондом в качестве пенсионных взносов от общества, учитываются на солидарном пенсионном счете вкладчика. Работники общества (участники) приобретают права на получение негосударственной пенсии с момента наступления пенсионных оснований.

Договор не предусматривал выплату пенсий участникам до исчерпания средств на именных счетах участников.

По результатам проведенной проверки инспекцией принято решение о привлечении общества к ответственности за совершение налогового правонарушения, которым обществу предложено доплатить единый социальный налог (ЕСН), а также соответствующую сумму пеней по ЕСН. Основанием доначисления ЕСН явился вывод инспекции о необходимости включения в налогооблагаемую базу сумм, перечисленных обществом в негосударственный пенсионный фонд на солидарный счет общества по вышеназванному договору.

Не согласившись с указанным решением инспекции, общество обратилось в арбитражный суд, который признал решение незаконным исходя из следующего.

В соответствии с п. 1 ст. 236 НК РФ объектом налогообложения ЕСН для организаций, производящих выплаты физическим лицам, признаются выплаты и иные вознаграждения, начисляемые налогоплательщиками в пользу физических лиц по трудовым и гражданско-правовым договорам, предметом которых является выполнение работ, оказание услуг (за исключением вознаграждений, выплачиваемых индивидуальным предпринимателям), а также по авторским договорам.

Указанные в п. 1 ст. 236 НК РФ выплаты и вознаграждения (вне зависимости от формы, в которой они производятся) не признаются объектом налогообложения, если у налогоплательщиков-организаций такие выплаты не отнесены к расходам, уменьшающим налоговую базу по налогу на прибыль организаций в текущем отчетном (налоговом) периоде.

Согласно ст. 255 НК РФ к расходам на оплату труда в целях главы 25 НК РФ относятся суммы платежей (взносов) работодателей по договорам обязательного страхования, суммы взносов работодателей, уплачиваемых в соответствии с Федеральным законом от 30.04.2008 № 56-ФЗ «О дополнительных страховых взносах на накопительную часть трудовой пенсии и государственной поддержке формирования пенсионных накоплений», а также суммы платежей (взносов) работодателей по договорам добровольного страхования (договорам негосударственного пенсионного обеспечения), заключенным в пользу работников со страховыми организациями (негосударственными пенсионными фондами), имеющими лицензии, выданные в соответствии с законодательством РФ, на ведение соответствующих видов деятельности в РФ.

В случаях добровольного страхования (негосударственного пенсионного обеспечения) указанные суммы относятся к расходам на оплату труда по договорам негосударственного пенсионного обеспечения при условии применения пенсионной схемы, предусматривающей учет пенсионных взносов на именных счетах участников негосударственных пенсионных фондов, и (или) добровольного пенсионного страхования при наступлении у участника и (или) застрахованного лица пенсионных оснований, предусмотренных законодательством РФ, дающих право на установление пенсии по государственному пенсионному обеспечению и (или) трудовой пенсии, и в течение периода действия пенсионных оснований. При этом договоры негосударственного пенсионного обеспечения должны предусматривать выплату пенсий до исчерпания средств на именном счете участника, но в течение не менее пяти лет, или пожизненно, а договоры добровольного пенсионного страхования — выплату пенсий пожизненно.

Согласно правовой позиции, отраженной в п. 3 Информационного письма Президиума ВАС РФ от 14.03.2006 № 106, при рассмотрении дел, касающихся правильности определения налоговой базы по ЕСН, необходимо иметь в виду, что п. 3 ст. 236 НК РФ не предоставляет налогоплательщику права выбора, по какому налогу (ЕСН или налогу на прибыль) уменьшать налоговую базу на сумму соответствующих выплат.

В силу п. 1 ст. 237 НК РФ налоговая база налогоплательщиков-организаций, производящих выплаты физическим лицам, определяется как сумма выплат и иных вознаграждений, предусмотренных п. 1 ст. 236 НК РФ, начисленных налогоплательщиками за налоговый период в пользу физических лиц. При определении налоговой базы учитываются любые выплаты и вознаграждения (за исключением сумм, указанных в ст. 238 Кодекса), вне зависимости от формы, в которой осуществляются данные выплаты, в частности полная или частичная оплата товаров (работ, услуг, имущественных или иных прав), предназначенных для физического лица — работника, в том числе коммунальных услуг, питания, отдыха, обучения в его интересах, оплата страховых взносов по договорам добровольного страхования (за исключением сумм страховых взносов, названных в подп. 7 п. 1 ст. 238 НК РФ).

Поскольку обществом применялась пенсионная схема, не предусматривающая учет пенсионных взносов на именных счетах участников фонда, спорные выплаты не подлежали включению в налогооблагаемую базу по ЕСН. При этом судами было учтено, что эти суммы не были включены обществом в расходы при исчислении налога на прибыль.

При этом суды правомерно не приняли во внимание довод инспекции о том, что используемой обществом пенсионной схемой также, помимо выплат пенсий с солидарного счета, предусмотрено право вкладчика выделять со своего солидарного счета на именные пенсионные счета отдельных участников суммы, в размерах, определенных вкладчиком, так как фактически общество указанным правом не воспользовалось и выплаты бывшим работникам общества производились с солидарного счета общества.

**9. Выполнение налогоплательщиком письменных разъяснений по вопросам применения законодательства о налогах и сборах, данных ему или неопределенному кругу лиц финансовым, налоговым или другим уполномоченным органом государственной власти в пределах его компетенции, является основанием для неначисления налоговых санкций и пеней на сумму недоимки, которая обосновалась у указанного лица в результате выполнения такого письменного разъяснения, а также признается обстоятельством, исключающим вину лица в совершении налогового правонарушения.**

По результатам выездной налоговой проверки инспекция привлекла предпринимателя к налоговой ответственности, предусмотренной п. 1 ст. 122 и ст. 119 НК РФ, начислила пени, а также предложила уплатить недоимку.

Индивидуальный предприниматель обратился в суд с заявлением о признании недействительным решения инспекции, при этом указал, что при применении единого налога на вмененный доход в отношении своей предпринимательской деятельности он руководствовался разъяснениями, данными в письмах Минфина России.

Суд первой инстанции, отказывая налогоплательщику в удовлетворении в части признания недействительным оспариваемого решения налогового органа о начислении пеней за неуплату налогов, исходил из того, что содержащиеся в письмах Минфина России положения не могут расцениваться в качестве устанавливающих обязательные для налоговых органов правила поведения, подлежащие неоднократному применению при осуществлении ими функций налогового контроля, следовательно, они не могут иметь юридического значения и порождать правовые последствия для неопределенного круга лиц.

Суд апелляционной инстанции отменил решение суда первой инстанции в части отказа в удовлетворении требований налогоплательщика о признании недействительным оспариваемого решения налогового органа о начислении пеней за неуплату налогов и удовлетворил указанные требования, мотивировав это следующим.

Минфин России на основании п. 1 ст. 34.2 НК РФ дает письменные разъяснения налогоплательщикам, плательщикам сборов и налоговым агентам по вопросам применения законодательства РФ о налогах и сборах.

В силу п. 2 ст. 109 НК РФ при отсутствии вины в совершении налогового правонарушения налогоплательщик не может быть привлечен к ответственности. Согласно же подп. 3 п. 1 ст. 111 НК РФ обстоятельством, исключающим вину лица в совершении налогового правонарушения, признается выполнение им письменных разъяснений о порядке исчисления налога, данных ему либо неопределенному кругу лиц финансовым, налоговым или другим уполномоченным органом государственной власти в пределах его компетенции.

Исходя из п. 8 ст. 75, ст. 106, подп. 3 п. 1 ст. 111 НК РФ, п. 1 ст. 34.2 НК РФ, с учетом правовой позиции Пленума ВАС РФ, изложенной в Постановлении

от 28.02.2001 № 5 «О некоторых вопросах применения части первой Налогового кодекса Российской Федерации», суд пришел к выводу об отсутствии вины предпринимателя в совершенных налоговых правонарушениях, что исключает привлечение его к налоговой ответственности, а также доначисление ему пеней по налогам.

Суд кассационной инстанции поддержал вывод суда апелляционной инстанции об отсутствии вины индивидуального предпринимателя.

**10. При определении периода взыскания процентов по правилам ст. 176 НК РФ срок на направление налоговым органом поручения в органы Федерального казначейства на возврат налога и на осуществление такого возврата не учитывается; осуществление возврата налога не зависит от даты подачи налогоплательщиком заявления о возврате.**

Общество представило в инспекцию налоговую декларацию по НДС, в соответствии с которой сумма НДС подлежит возмещению из бюджета.

Инспекцией по результатам камеральной проверки составлен акт, на основании которого в соответствии с п. 3 ст. 176 НК РФ приняты решения об отказе в привлечении к налоговой ответственности и об отказе в возмещении НДС.

Общество оспорило в судебном порядке вышеуказанные решения инспекции, которые были признаны арбитражным судом недействительными. Фактически сумма НДС была возмещена обществу из бюджета и поступила на счет общества 06.07.2010.

Впоследствии общество обратилось в налоговый орган с заявлением о начислении и перечислении процентов за несвоевременное возмещение НДС за период с 31.07.2009 по 07.07.2010. Инспекция приняла решение об отказе в начислении процентов.

Общество обратилось в суд с заявлением о признании недействительным решения налогового органа об отказе в начислении процентов за несвоевременный возврат НДС и с требованием обязать налоговый орган перечислить на расчетный счет общества проценты за несвоевременный возврат НДС.

Решением суда первой инстанции требования общества удовлетворены в части признания недействительным решения налогового органа и взыскания процентов.

На основании установленных по делу обстоятельств арбитражным судом сделан вывод о нарушении Инспекцией срока возврата НДС, установленному нормами ст. 176 НК РФ, по налоговой декларации за первый квартал 2009 г.

Согласно п. 10 ст. 176 НК РФ при нарушении сроков возврата суммы налога, считая с 12-го дня после завершения камеральной налоговой проверки, по

итогах которой было вынесено решение о возмещении (полном или частичном) суммы налога, начисляются проценты исходя из ставки рефинансирования Центрального банка РФ. На основании п. 10 ст. 176 НК РФ, учитывая, что инспекцией неправомерно не было вынесено решение о возмещении суммы налога, начислению подлежат проценты, считая с 12-го дня после завершения камеральной налоговой проверки.

Постановлением апелляционного суда решение суда первой инстанции было изменено в части взыскания процентов.

Судом апелляционной инстанции срок, с которого подлежат начислению проценты, определен начиная с 12-го дня после принятия инспекцией решения по результатам камеральной налоговой проверки и с учетом одного дня для направления налоговым органом поручения в территориальный орган Федерального казначейства на возврат налога и пяти дней на осуществление территориальным органом Федерального казначейства возврата налогоплательщику суммы налога со дня получения поручения.

Учитывая отсутствие со стороны общества неправомерных действий в ходе проведения налоговой проверки, суд кассационной инстанции отменил постановление суда апелляционной инстанции в связи с неправильным применением нормы ст. 176 НК РФ при исчислении процентов исходя из даты принятия инспекцией решения по результатам камеральной налоговой проверки, признанного судом недействительным.

Уменьшение апелляционным судом срока на взыскание процентов на один день для направления налоговым органом поручения в территориальный орган Федерального казначейства на возврат налога и на пять дней на осуществление территориальным органом Федерального казначейства возврата налогоплательщику суммы налога со дня получения поручения не обосновано. Указанные сроки согласно п. 10 ст. 176 НК РФ не учитываются при определении периода взыскания процентов, который начинается с 12-го дня после завершения камеральной налоговой проверки.

При определении начала течения периода взыскания процентов с даты подачи обществом заявления о возврате налога суды нормы права исходя из практики, изложенной в постановлениях Президиума ВАС РФ, в отношении ст. 176 НК РФ в редакции, действовавшей до 01.01.2007.

Согласно нормам ст. 176 НК РФ, в редакции Федерального закона от 27.07.2006 № 137-ФЗ, определяющим основание и момент для принятия решения о возврате налога, порядок начисления процентов и период просрочки исполнения обязанности по возврату, следует, что ст. 176 НК РФ осуществление возврата налога не ставит в зависимость от подачи налогоплательщиком заявления о возврате. Указание в п. 6 ст. 176 НК РФ на заявление налогоплательщика не свидетельствует об обратном выводе.

С учетом данных обстоятельств суд кассационной инстанции отменил судебные акты арбитражных судов.

**11. Налоговый орган необоснованно отказал компании в возврате удержанного обществом налога на прибыль на сумму положительной разницы между процентами, начисленными компании по договорам займа, и предельными процентами, признавая их дивидендами.**

Компания владеет 35% акций в уставном капитале общества.

Между компанией (заимодавец) и обществом (заемщик) были заключены договоры займа, в соответствии с условиями которых компания предоставляла обществу займы.

Общество на основании п. 2 ст. 269 НК РФ классифицировало суммы, полученные от компании по договорам займа, как контролируруемую задолженность.

По итогам первого квартала общество, установив факт наличия положительной разницы между процентами, начисленными в пользу компании по договору займа, и предельными процентами, исчисленными в соответствии п. 2 ст. 269 НК РФ, признало ее дивидендами компании, применив п. 4 ст. 269 НК РФ.

Считая себя налоговым агентом компании, общество исчислило налог на прибыль в размере 15% на сумму положительной разницы, возникшей в первом квартале между процентами, начисленными в пользу компании по договорам займа, и предельными процентами.

Исчисленный указанным способом налог на прибыль был удержан обществом у компании и перечислен в бюджет Российской Федерации.

Компания, не согласившись с действиями общества, обратилась в инспекцию с заявлением о возврате ранее удержанного налога.

Инспекция отказала компании в возврате излишне уплаченного налога на прибыль. По мнению инспекции, п. 2 ст. 10 Соглашения между Российской Федерации и Федеративной Республикой Германия от 29.05.1996 «Об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество» прямо предусмотрено, что термин «дивиденды» применяется в том числе и к доходам, которые признаются дивидендами в соответствии с внутренним налоговым законодательством государства, резидентом которого является организация, выплачивающая доход. В связи с этим на основании п. 2 и 4 ст. 269 и п. 3 ст. 284 НК РФ инспекция пришла к выводу о правомерности действий общества и правильном удержании и перечислении в бюджет налога на прибыль, поскольку приравнивание доходов, указанных в п. 4 ст. 269 НК РФ, к дивидендам, полученным иностранной организацией, не противоречит положениям п. 2 ст. 10 Соглашения от 29.05.1996.

Компания обратилась в суд о признании недействительным решения налогового органа об отказе в осуществлении зачета (возврата) переплаты налога на прибыль с доходов, полученных и квалифицированных как дивиденды.

Суды первой и апелляционной инстанций, удовлетворив заявление компании в полном объеме, пришли к выводам о том, что международные договоры имеют приоритет перед национальным законодательством, следовательно, в рассматриваемом споре должны применяться нормы Соглашения от 29.05.1996, а не ст. 269 НК РФ. Указанная статья применена инспекцией неправильно — вопреки терминологии и классификации, данной в Соглашении от 29.05.1996, с оценкой выплаченных обществом процентов по договорам займа как дивидендов в пользу компании, которая является резидентом Федеративной Республики Германия, в связи с чем в отношении этих процентов применению подлежит не законодательство РФ (п. 4 ст. 269 НК РФ) и ст. 10 Соглашения от 29.05.1996, а ст. 11 Соглашения от 29.05.1996, исключающая налогообложение в Российской Федерации процентов, выплаченных компании обществом по договорам займа.

В силу указанных обстоятельств у общества не возникла обязанность по удержанию налога на прибыль в качестве налогового агента.

Суд кассационной инстанции согласился с выводами судов.

**12. Продажа ценных бумаг (векселей) в соответствии с подп. 11 п. 2 ст. 149 НК РФ не является операцией по реализации, облагаемой НДС, в связи с чем выручка, полученная налогоплательщиком от продажи ценных бумаг, не учитывается при определении выручки при применении п. 1 ст. 145 НК РФ.**

Между обществом (продавцом) и ООО (покупателем) был заключен договор купли-продажи ценных бумаг, был подписан акт приема-передачи векселей.

Общество представило в инспекцию налоговое уведомление об использовании освобождения от исполнения обязанностей налогоплательщика, связанных с исчислением и уплатой НДС, и приложило справку, согласно которой сумма выручки за три предшествующих последовательных календарных месяца без НДС составила сумму менее 2 млн руб.

В ходе налоговой проверки инспекция пришла к выводу о том, что при подсчете суммы выручки за три предшествующих последовательных календарных месяца Общество не включило в нее сумму, полученную за реализованные векселя по договору купли-продажи ценных бумаг, в связи с чем выручка общества за три предшествующих календарных месяца превысила 2 млн руб., и, следовательно, по мнению налогового органа, общество не имело права на освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика по НДС в соответствии с п. 1 ст. 145 НК РФ. Основываясь на изложенном, инспекция доначислила налоги, пени и штрафы.

Общество обратилось в суд с заявлением о признании недействительным решения инспекции о привлечении общества к ответственности за совершение налогового правонарушения в части взыскания НДС, пеней и штрафов.

Суды, удовлетворяя требования налогоплательщика, исходили из того, что общество имело право на освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика по НДС в соответствии с п. 1 ст. 145 НК РФ, согласно которой организации и индивидуальные предприниматели имеют право на освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика, связанных с исчислением и уплатой налога, если за три предшествующих последовательных календарных месяца сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) этих организаций или индивидуальных предпринимателей без учета налога не превысила в совокупности 2 млн руб.

Статья 38 НК РФ закрепляет понятие объекта налогообложения. В соответствии с указанной нормой права объект налогообложения — это реализация товаров (работ, услуг), имущество, прибыль, доход, расход или иное обстоятельство, имеющее стоимостную, количественную или физическую характеристику, с наличием которого законодательство о налогах и сборах связывает возникновение у налогоплательщика обязанности по уплате налога.

Согласно подп. 12 п. 2 ст. 149 НК РФ не подлежит налогообложению (освобождается от налогообложения) реализация (а также передача, выполнение, оказание для собственных нужд на территории РФ) долей в уставном (складочном) капитале организаций, паев в паевых фондах кооперативов и паевых инвестиционных фондах, ценных бумаг и финансовых инструментов срочных сделок, за исключением базисного актива финансовых инструментов срочных сделок, подлежащего налогообложению НДС. При этом к освобождаемым от налогообложения НДС операциям по реализации ценных бумаг относятся только операции купли-продажи ценных бумаг.

Все иные операции, связанные с ценными бумагами, подлежат обложению налогом в общеустановленном порядке, поскольку являются услугами в соответствии со ст. 38 НК РФ, а не реализацией ценных бумаг, для которой в подп. 12 п. 2 ст. 149 НК РФ предусмотрено исключение из числа облагаемых НДС операций.

Согласно положениям п. 1 ст. 154, п. 2 ст. 162, п. 1 и 4 ст. 166, ст. 173 НК РФ операции, которые не подлежат налогообложению (освобождаются от налогообложения) на территории РФ, не учитываются при формировании налоговой базы и исчислении НДС к уплате.

**13. Налогоплательщик не может быть признан налоговым агентом по уплате НДС по правилам п. 3 ст. 161 НК РФ в случае приобретения на торгах права на заключение договора аренды, поскольку денежные средства, уплаченные за приобретение такого права, арендной платой не являются.**

Общество было признано победителем торгов на право заключения договора аренды земельного участка. В протоколе об итогах аукциона на общество как победителя торгов возложена обязанность удержать из цены продажи предмета торгов и уплатить в бюджет сумму НДС.

Общество на основании счета-фактуры, оформленной от собственного имени в качестве налогового агента, произвело уплату НДС.

При проведении налоговой проверки инспекция приняла решение об отказе в возмещении НДС, мотивированное тем, что общество неправомерно заявило вычет по НДС, уплаченному в бюджет в качестве налогового агента, поскольку операции по реализации прав на заключение договора аренды не предусмотрены ст. 161 НК РФ.

Не согласившись с решением инспекции, общество обратилось в суд с требованием о признании решения незаконным. При этом общество ссылалось на возложение на него обязанности произвести уплату НДС в бюджет согласно условиям протокола об итогах аукциона и на то, что предоставление в аренду земельного участка осуществляется только по результатам проведения торгов по продаже права на заключение договора аренды.

Отказывая в удовлетворении требований общества, суды исходили из того, что для предъявления к вычету сумм НДС при приобретении товаров (работ, услуг) налогоплательщику необходимо подтвердить соответствующими документами факты приобретения товаров (работ, услуг) для осуществления операций, облагаемых НДС, и принятия их на учет согласно п. 1 ст. 169 НК РФ в порядке, предусмотренном главой 21 НК РФ. Перечисление НДС в бюджет обществом в качестве налогового агента произведено без законных оснований.

Пунктом 3 ст. 161 НК РФ установлено, что при предоставлении на территории РФ органами государственной власти и управления, органами местного самоуправления и казенными учреждениями в аренду федерального имущества, имущества субъектов РФ и муниципального имущества налоговая база определяется как сумма арендной платы с учетом налога. При этом налоговая база определяется налоговым агентом отдельно по каждому арендованному объекту имущества. В этом случае налоговыми агентами признаются арендаторы указанного имущества. Указанные лица обязаны исчислить, удержать из доходов, уплачиваемых арендодателю, и уплатить в бюджет соответствующую сумму налога.

Согласно п. 3 ст. 171 НК РФ вычетам подлежат суммы налога, уплаченные в соответствии со ст. 173 НК РФ покупателями — налоговыми агентами.

Согласно п. 4 ст. 173 НК РФ при реализации товаров (работ, услуг), указанных в ст. 161 НК РФ, сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, исчисляется и уплачивается в полном объеме налоговыми агентами, указанными в ст. 161 НК РФ.

На основании норм ст. 161 НК РФ арбитражными судами сделан вывод о том, что по операции приобретения права на заключение договора аренды общество не является налоговым агентом по уплате НДС в бюджет.

Пунктом 3 ст. 161 НК РФ предусматривается включение в налоговую базу арендной платы по каждому арендованному объекту имущества. Доходы от

продажи права на заключение договора аренды не относятся к арендной плате. Размер и порядок уплаты арендной платы установлен договором аренды земельного участка.

Суды отклонили доводы общества о наличии обязанности по перечислению НДС в бюджет по условиям протокола об итогах аукциона, поскольку порядок и право на применение вычета по НДС установлены ст. 171 НК РФ и не могут изменяться по соглашению сторон при заключении сделок, в том числе на торгах.

Спорная сумма НДС может быть отнесена на налоговые вычеты в случае соответствия условиям, предусмотренным п. 2 ст. 171 НК РФ в порядке, предусмотренном п. 1 ст. 172 НК РФ.

В силу п. 1 ст. 172 НК РФ налоговые вычеты, предусмотренные ст. 171 НК РФ, производятся на основании счетов-фактур, выставленных продавцами при приобретении налогоплательщиком товаров (работ, услуг), имущественных прав. Вычетам подлежат суммы налога, предъявленные налогоплательщику при приобретении товаров (работ, услуг), имущественных прав на территории РФ, после принятия на учет указанных товаров (работ, услуг), имущественных прав с учетом особенностей, предусмотренных настоящей статьей, и при наличии соответствующих первичных документов.

Суды обосновано указали, что для предъявления к вычету сумм НДС при приобретении имущественного права налогоплательщику необходимо подтвердить соответствующими документами факт приобретения имущественного права для осуществления операций, облагаемых НДС, и принятие его на учет, а также представить надлежащим образом оформленный счет-фактуру, выставленный в соответствии с п. 3 ст. 168 НК РФ продавцом имущественного права с указанием суммы НДС.

Поскольку обществом не представлен счет-фактура продавца имущественных прав, отвечающий требованиям ст. 169 НК РФ, инспекция правомерно отказала обществу в предоставлении налогового вычета по НДС.

**14. Если доказанные обстоятельства по делу привели суд к выводу о наличии у налогоплательщика необоснованной налоговой выгоды в одном налоговом периоде, то иная оценка аналогичных фактов, имевших место в последующем налоговом периоде, может быть дана судом только с указанием мотивов, которые привели суд к обратным выводам.**

По результатам налоговой проверки общества по вопросам правильности исчисления, полноты и своевременности уплаты в бюджет налогов за период инспекцией составлен акт и вынесено решение, согласно которому обществу доначислены НДС, налог на прибыль, соответствующие им пени; налогоплательщик привлечен к ответственности по п. 1 ст. 122 НК РФ в виде взыскания штрафов. Основанием для доначисления налогов, начисления пеней и штрафных санкций послужили выводы налогового органа о том, что

между налогоплательщиком и его контрагентами по договорам на оказание консультационных услуг отсутствовали реальные финансово-хозяйственные операции, в документах указаны недостоверные сведения, имеет место формальный документооборот с целью получения необоснованной налоговой выгоды.

Не согласившись с решением инспекции, общество обратилось в арбитражный суд с соответствующим заявлением.

Решением суда первой инстанции, оставленным без изменения постановлением суда апелляционной инстанции, требования общества удовлетворены.

Инспекция, возражая по заявленным требованиям, ссылалась на подписание одного из спорных договоров до даты регистрации в ЕГРЮЛ контрагента по договору; указание в договорах сведений о расчетных счетах контрагентов, которые на дату подписания договоров еще не были открыты; подтверждение экспертизой факта подписания договоров от имени контрагентов не теми лицами, что указаны в договорах; заключение договоров с организациями, созданными незадолго до такого заключения или даже после заключения договоров, при отсутствии у этих организаций соответствующих специалистов; отсутствие у контрагентов расходов на осуществление хозяйственной деятельности; использование банковских счетов контрагентов для осуществления транзитных платежей между организациями, не производящими уплату налогов в бюджет, и обналичивания денежных средств.

Инспекция указывала на то, что аналогичные обстоятельства и доказательства также исследовались арбитражным судом в рамках другого дела с участием общества, но за иной налоговый период. При этом указанным обстоятельствам дела и доказательствам, представленным сторонами, судами в рамках ранее рассмотренного дела была дана противоположная оценка при установлении факта наличия реальных операций по приобретению услуг у этих же контрагентов.

Отменяя принятые по делу судебные акты и направляя дело на новое рассмотрение, суд кассационной инстанции исходил из следующего.

Согласно ч. 1 ст. 71 АПК РФ арбитражный суд оценивает доказательства, представленные в каждом конкретном деле, по своему внутреннему убеждению, основанному на всестороннем, полном, объективном и непосредственном исследовании имеющихся в деле доказательств.

Оценка судом доказательств по своему внутреннему убеждению не означает допустимости их необоснованной оценки, при которой содержательно тождественные обстоятельства получают диаметрально противоположное толкование без указания каких-либо причин этого. Такая оценка доказательств не может быть признана объективной.

Если доказанные обстоятельства по делу привели суд к выводу о наличии у налогоплательщика необоснованной налоговой выгоды в одном налоговом

периоде, фактические обстоятельства другого налогового периода могут привести суд к обратному выводу при наличии иных обстоятельств, влияющих на внутреннее убеждение суда вследствие качественного изменения самой совокупности доказательств, их относимости, допустимости, достоверности, достаточности и взаимной связи. При отсутствии таких обстоятельств иная оценка подобных фактов, имевших место в последующем налоговом периоде, может быть дана судом с указанием мотивов, которые привели суд к обратным выводам.

Обстоятельства данного дела по эпизоду, связанному с получением обществом необоснованной выгоды по вычетам НДС и расходам на оплату консультационных услуг, совпадали с обстоятельствами по другому делу, при рассмотрении которого арбитражными судами дана противоположная оценка аналогичным обстоятельствам и доказательствам инспекции.

Из содержания решения суда первой и постановления суда апелляционной инстанций не усматривались мотивы, которые давали судам законные основания для иной оценки фактических обстоятельств по делу, в связи с чем суд кассационной инстанции указал на нарушение судами требования ч. 1 ст. 71 АПК РФ об объективной оценке доказательств, которое в соответствии с правовой позиции, изложенной в Постановлении Президиума ВАС РФ от 24.03.2009 № 147886/08, может привести к принятию неправильного решения.

**15. Документальное обоснование права на налоговый вычет сумм налога на добавленную стоимость, уплаченных контрагентам при приобретении товаров (работ, услуг), лежит на налогоплательщике, и возможность использования в целях определения суммы налоговых вычетов расчетного метода исключена.**

Предприниматель обратился в суд с заявлением о признании незаконным решения инспекции, принятого по результатам проведенной налоговой проверки, мотивированным тем, что налоговый орган учел не все произведенные расходы предпринимателя, так как часть документов, подтверждающих обоснованность налогового вычета, была похищена из автомобиля заявителя.

Суды пришли к выводу том, что оспариваемое решение инспекции является законным, поскольку обязанность представить доказательства обоснованности налогового вычета лежит на налогоплательщике.

Инспекцией в ходе налоговой проверки самостоятельно приняты меры к выявлению расходов предпринимателя, направлены запросы контрагентам предпринимателя, проведен анализ расчетного счета предпринимателя. В материалы дела в ходе судебного разбирательства инспекцией представлены доказательства, подтверждающие расходы предпринимателя, связанные с получением дохода от предпринимательской деятельности (договоры, счета-фактуры продавцов товаров (работ, услуг), товарные накладные и акты выполненных работ, платежные поручения о перечислении предпринимателем стоимости товаров (работ, услуг) на расчетные счета продавцов).

Осуществленные предпринимателем платежи по расчетному счету, полученные от продавцов товаров (работ, услуг) доказательства, подтверждающие наличие затрат у предпринимателя, а также представленные предпринимателем документы, подтверждающие расходы, полностью учтены инспекцией в составе профессионального налогового вычета при определении налоговой базы по НДС и в составе расходов, понесенных в связи с осуществлением предпринимательской деятельности, при определении налоговой базы по ЕСН.

Статьей 166 НК РФ установлен порядок исчисления налога на добавленную стоимость исходя из налоговой базы, определяемой в соответствии со ст. 154—159 и 162 НК РФ, т.е. налоговой базы, возникающей у налогоплательщика в результате реализации им товаров (работ, услуг) и не зависящей от налоговых вычетов, право на применение которых налогоплательщик имеет согласно ст. 171, 172 НК РФ.

В п. 7 ст. 166 НК РФ законодатель предусмотрел возможность исчисления расчетным путем налога на добавленную стоимость, причитающегося к уплате по операциям, подлежащим налогообложению у налогоплательщика. Поскольку сумма налоговых вычетов не влияет на определение налоговой базы по указанному налогу, положение п. 7 названной статьи НК РФ в отношении налоговых вычетов неприменимо.

Вместе с тем п. 1 ст. 171 НК РФ определено, что налогоплательщик имеет право уменьшить общую сумму НДС, исчисленную в соответствии со ст. 166 НК РФ, на установленные ст. 171 НК РФ налоговые вычеты. При этом, как следует из ст. 173 НК РФ, сумма налоговых вычетов, право на применение которых имеет налогоплательщик, влияет на сумму упомянутого налога, подлежащую уплате в бюджет. Неосновательное применение налоговых вычетов влечет занижение суммы налога, подлежащей уплате в бюджет.

Согласно п. 1 ст. 172 НК РФ налоговые вычеты, предусмотренные ст. 171 Кодекса, производятся на основании счетов-фактур, выставленных продавцами при приобретении налогоплательщиком товаров (работ, услуг), имущественных прав, документов, подтверждающих фактическую уплату сумм налога на добавленную стоимость при ввозе товаров на таможенную территорию РФ.

Таким образом, документальное обоснование права на налоговый вычет сумм НДС, уплаченных контрагентам при приобретении товаров (работ, услуг), лежит на налогоплательщике. При этом исключена возможность использования в целях определения суммы налоговых вычетов расчетного метода.

Доводы предпринимателя о краже из автомобиля части первичных документов судами не приняты во внимание, поскольку из представленных в материалы дела доказательств усматривалось отсутствие у автомобиля каких-либо повреждений или следов взлома, отсутствие объективных оснований для перевозки всех бухгалтерских документов за три года и оставление их без включения охранной сигнализации в незакрытом автомобиле.

В соответствии с подп. 3, 8 п. 1 ст. 23 НК РФ налогоплательщики обязаны вести в установленном порядке учет своих доходов (расходов) и объектов налогообложения, если такая обязанность предусмотрена законодательством о налогах и сборах; в течение четырех лет обеспечивать сохранность данных бухгалтерского и налогового учета и других документов, необходимых для исчисления и уплаты налогов, в том числе документов, подтверждающих получение доходов, осуществление расходов (для организаций и индивидуальных предпринимателей), а также уплату (удержание) налогов. Это гарантирует налогоплательщику начисление налогов в том размере, в котором они подлежат начислению в соответствии с действующим налоговым законодательством.

Поскольку предприниматель не обеспечила сохранность документов бухгалтерского учета и не опровергла расчет суммы налогов, произведенный инспекцией, отсутствуют основания считать необоснованным размер налоговой обязанности предпринимателя, определенной инспекцией на основании собранных в ходе налоговой проверки доказательств.