ОБЗОР СУДЕБНОЙ ПРАКТИКИ

по делам, рассмотренным в пользу налоговых органов

за 1-й квартал 2018 года

**4. Дело № А51-23330/2016**

**Налогоплательщик:**

**АО «Восточная верфь»**

**Налоговый орган:**

МИФНС России по крупнейшим налогоплательщикам по Приморскому краю

**Сумма, оспоренная налогоплательщиком:**

**17 181 тыс. руб.**

**Удовлетворенная сумма:**

**0 руб.**

**Суть спора:**

Основанием для доначисления налога на прибыль организаций и НДС явились выводы инспекции о неправомерном применении налогоплательщиком налоговых вычетов по НДС в сумме 11 388 тыс. руб. по счетам-фактурам, выставленным от имени ООО «Диамед-Восток», и завышении расходов в целях исчисления налога на прибыль организаций в сумме 28 950 тыс. руб. на основании документов, оформленных от имени данной организации.

Инспекция сочла, что налогоплательщик искусственно увеличил покупную стоимость товара (такелажное оборудование: смычки, скобы, звенья, якоря и т.д.) путем отражения в бухгалтерском и налоговом учете операций по его приобретению по более высокой цене у фиктивного контрагента - ООО «Диамед-Восток», являющегося «фирмой-однодневкой», тогда как фактически оборудование приобреталось напрямую у поставщика ООО «ВостокинтерТрейд» по более низкой цене. Установив создание схемы перепродажи такелажного оборудования с целью искусственного наращивания цены товара, инспекция сделала вывод о получении обществом необоснованной налоговой выгоды.

Судебные инстанции обоснованно исходили из того, что согласно пункту 1 статьи 252 НК РФ в целях исчисления налога на прибыль налогоплательщик уменьшает полученные доходы на сумму произведенных расходов (за исключением расходов, указанных в статье 270 НК РФ). Расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты, осуществленные (понесенные) налогоплательщиком. Под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме. Под документально подтвержденными расходами понимаются затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством Российской Федерации. Расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

Таким образом, при решении вопроса о возможности принятия расходов в целях исчисления налога на прибыль организаций необходимо исходить из реальности расходов, произведенных в целях получения дохода, а также их обязательного документального подтверждения. При этом бремя документального обоснования понесенных расходов и их связи с осуществляемой финансово-хозяйственной деятельностью лежит на налогоплательщике.

В силу пункта 1 статьи 171 НК РФ налогоплательщик имеет право уменьшить общую сумму НДС, исчисленную в порядке статьи 166 НК РФ, на установленные этой статьей налоговые вычеты. Вычетам подлежат суммы налога, предъявленные налогоплательщику и уплаченные им при приобретении товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации в отношении товаров (работ, услуг), приобретаемых для осуществления операций, признаваемых объектами налогообложения в соответствии с главой 21 НК РФ, и товаров (работ, услуг), приобретаемых для перепродажи.

Порядок применения налоговых вычетов установлен статьей 172 НК РФ, согласно которому налоговые вычеты, предусмотренные статьей 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, документов, подтверждающих уплату сумм налога, удержанного налоговыми агентами, либо на основании иных документов в случаях, предусмотренных пунктами 3, 6 - 8 статьи 171 НК РФ.

На основании изложенного и принимая во внимание положения статьи 169 НК РФ, требования Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете», основными условиями, определяющими право налогоплательщика на вычет сумм НДС по товарам (работам, услугам), являются их производственное назначение, фактическое наличие, принятие на учет в соответствии с правилами бухгалтерского учета, подтвержденное соответствующими первичными документами, также наличие надлежащим образом оформленных счетов-фактур.

Налогоплательщик, самостоятельно определяя налоговую базу по НДС, должен доказать правомерность предъявления налоговых вычетов путем представления документов, предусмотренных статьями 169, 171, 172 НК РФ, которые должны отвечать установленным законодательством требованиям и содержать достоверные сведения об обстоятельствах, с которыми законодательство связывает реализацию права на осуществление налоговых вычетов, а налоговый орган вправе отказать в применении

вычетов, если заявленная налогоплательщиком сумма не подтверждена надлежащими документами, содержащими достоверные сведения, сформировавшие вычеты хозяйственные операции нереальны.

В соответствии с позицией Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации, изложенной в пункте 1 постановления Пленума ВАС РФ № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» (далее - постановление Пленума ВАС РФ № 53) представление налогоплательщиком в налоговый орган всех надлежащим образом оформленных документов, предусмотренных законодательством о налогах и сборах, в целях получения налоговой выгоды является основанием для ее получения, если налоговым органом не доказано, что сведения, содержащиеся в этих документах, неполны, недостоверны и (или) противоречивы.

Налоговая выгода может быть признана необоснованной, в частности, в случаях, если для целей налогообложения учтены операции не в соответствии с их действительным экономическим смыслом или учтены операции, не обусловленные разумными экономическими или иными причинами. Налоговая выгода не может быть признана обоснованной, если получена налогоплательщиком вне связи с осуществлением реальной предпринимательской или иной экономической деятельности (пункты 3, 4 постановления Пленума ВАС РФ № 53).

Следовательно, помимо документального подтверждения права на применение налоговых вычетов, обязательным условием признания налоговой выгоды обоснованной является реальность хозяйственной операции, а также проявление налогоплательщиком должной степени осмотрительности при выборе контрагента.

По результатам исследования доводов и возражений участвующих в деле лиц, оценки представленных в материалы дела доказательств, суды первой и апелляционной инстанций пришли к выводу о получении налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды в результате учета для целей налогообложения операций не в соответствии с их действительным экономическим смыслом и наличия в представленных документах недостоверных сведений.

Так, суды приняли во внимание, что первичные документы, представленные налогоплательщиком в подтверждение хозяйственных отношений с контрагентом, подписаны числящимся в качестве учредителей и руководителей: Леляновой Н.В. (в период с 13.06.2012 по 30.05.2014), Хотько И.В. (с 30.05.2014), которые в ходе допроса в инспекции отрицали свою причастность к деятельности ООО «Диамед-Восток» и подписание каких-либо финансово-хозяйственных документов.

Результаты почерковедческой экспертизы от 10.11.2015 подтвердили, что подписи от имени Леляновой Н.В., изображения которых имеются в разделе «Поставщик» ниже слов «Директор ООО «Диамед- Восток» перед словами «Лелянова Н.В.» в копии договора № 3/12 от 30.11.2012 в строках «Руководитель организации или иное уполномоченное лицо», «Главный бухгалтер или иное уполномоченное лицо», в копиях счетов-фактур представленных для проведения экспертизы выполнены не самой Леляновой Н.В., а другим лицом (лицами).

Суды также учли, что ООО «Диамед-Восток» по месту регистрации не находится, не обладает необходимыми трудовыми, материальными и иными ресурсами (имуществом, транспортными средствами, техническим и управленческим аппаратом) для осуществления предпринимательской деятельности. По результатам проведенного анализа банковского счета ООО «Диамед-Восток» установлено, что платежи, связанные с перечислением заработной платы, аренды, хозяйственные операции, отчисления в территориальные фонды отсутствуют. Все денежные средства, поступавшие на счет ООО «Диамед-Восток», носили транзитный характер и перечислялись на счета организаций, имеющих признаки «фирм- однодневок». С момента создания организации налоговая отчетность представлялась с минимальными показателями действующей на основании доверенности Борщ О.К.- работником ООО «ВостокинтерТрейд». В ходе выездной проверки Борщ О.К. пояснила, что подавала в инспекцию отчетность ООО «Диамед-Восток» по просьбе Древаль И.В. - учредителя и руководителя ООО «ВостокинтерТрейд».

При таких обстоятельствах суды обоснованно согласились с выводами инспекции о наличии у ООО «Диамед-Восток» признаков формально созданной организации, не для целей осуществления деятельности на строго предпринимательских началах. В связи с этим суды сделали верный вывод о недоказанности налогоплательщиком факта приобретения такелажного оборудования у данного контрагента.

Кроме того, судами выявлено, что такелажное оборудование ввезено на территорию Российской Федерации ООО «ВостокинтерТрейд» (учредитель и руководитель компании Древаль И. В.). Хранение оборудования согласно агентскому договору от 25.02.2013 № 441/9АГ и договору оказания услуг от 25.02.2013 №442/9 осуществляло ООО «Транзит» на складах временного хранения, принадлежащих ООО «Востокмортранс», ПЗТК ОАО «ВМТП», ПЗТК ОАО «ВМРП» в г. Владивостоке. Доставка такелажного оборудования со складов временного хранения осуществлялась ООО «Трак Сервис» по адресу: г. Владивосток, ул. Героев Тихоокеанцев 1, АО «Восточная Верфь», что подтверждается транспортными накладными перевозчика, сведениями, содержащимися в банковской выписке, согласно которым ООО «ВостокинтерТрейд» перечислило в адрес ООО «Транзит» денежные средства за оказанные услуги. При этом именно ООО «ВостокинтерТрейд» оплатило доставку контейнеров по адресу: г. Владивосток, ул. Героев Тихоокеанцев 1, завод АО «Восточная Верфь»; оплатило хранение контейнеров на складах временного хранения. Фактически контейнеры доставлялись напрямую АО «Восточная Верфь» и принимались экономистом Сидоренко Д.О., что подтверждается протоколом опроса Сидоренко Д.О. и транспортными накладными компании перевозчика.

Анализ сведений, содержащихся в банковских выписках ООО «ВостокинтерТрейд», АО «Восточная Верфь», ООО «Диамед-Восток», позволил судам сделать вывод о том, что денежные средства, поступившие на счет ООО «Диамед-Восток» от АО «Восточная Верфь», перечислялись в этот же день ООО «ВостокинтерТрейд», либо аккумулировались в течение нескольких операционных дней на расчетном счете ООО «Диамед-Восток» и через несколько дней перечислялись ООО «ВостокинтерТрейд». Учитывая совокупность указанных выше обстоятельств, суды инстанций правильно указали на то, что фактическим поставщиком такелажного оборудования заявителю является ООО «ВостокинтерТрейд». ООО «Диамед-Восток» в поставке товара не участвовало. Движение товара оформлялось только документально с целью создания видимости наличия хозяйственных операций между ООО «Диамед- Восток» и АО «Восточная Верфь» и завышения расходов на его приобретение более чем в два раза.

Совокупность указанных выше обстоятельств позволила судам сделать обоснованный вывод о создании обществом схемы, ведущей к неправомерному учету расходов при формировании налогооблагаемой прибыли и применению налоговых вычетов по НДС, через ООО «Диамед-Восток», которое такелажное оборудование по заявленной налогоплательщиком цене не поставляло, самостоятельную деятельность не осуществляло и было создано для видимости.

**2. Дело №А51-А51-366/2017**

**Налогоплательщик:**

Общество с ограниченной ответственностью «СОЛЛЕРС-БУССАН»

**Налоговый орган:**

Межрайонная инспекция Федеральной налоговой службы России по

крупнейшим налогоплательщикам по Приморскому краю

**Сумма, оспоренная налогоплательщиком**:

7 215 тыс. руб.

**Удовлетворенная сумма:**

564 руб.

В ходе проверки налоговым органом установлено, что ООО «Соллерс- Буссан» неправомерно включило в налоговые вычеты НДС в размере 6 783 тыс. руб. по приобретенным услугам у ПАО «УАЗ» по договору от 01.10.2015 возмездного оказания услуг за услуги по трудоустройству на ПАО «УАЗ» сотрудников ООО «Соллерс-Буссан» в количестве 78 человек, стоимость услуг в целом определена в размере 44 472 тыс. руб., в т.ч. 6 783 тыс. руб., поскольку оказанные услуги по данному договору не связаны с производственной деятельностью ООО «Соллерс-Буссан», не связаны с получением доходов налогоплательщиком, услуга не относится к производству автомобилей или вообще к производственной деятельности заявителя, не связана с получением доходов и совершением налогооблагаемых НДС операций налогоплательщиком.

Анализируя и оценивая представленные сторонами в материалы дела доказательства в совокупности, суд пришел к выводу об обоснованности выводов налогового органа о неправомерном предъявлении заявителем спорных сумм в составе налоговых вычетов по НДС ввиду следующего.

Одним из обязательных и безусловных условий предъявления НДС к вычетам является требование о приобретении товаров (работ, услуг), приобретаемых для осуществления операций, признаваемых объектами налогообложения в соответствии с настоящей главой.

Таким образом, необходимыми условиями для применения налоговых вычетов по НДС при приобретении товаров (работ, услуг), имущественных прав на территории РФ являются: приобретение товаров (работ, услуг), имущественных прав для перепродажи или для производственных целей, наличие счетов-фактур поставщиков, содержащих достоверные сведения о совершенных операциях, а также принятие налогоплательщиком приобретенных товаров (работ, услуг), имущественных прав на учет. При этом документы, подтверждающие правомерность применения налоговых вычетов, должны содержать достоверную информацию, а сделки носить реальный характер.

В качестве основания неправомерности применения налоговых вычетов и отказа в возмещении НДС инспекция сослалась на наличие в действиях заявителя признаков необоснованного предъявления вычетов в отношении НДС, предъявленного по приобретению услуги, которая не может быть использована для осуществления операций, признаваемых объектами налогообложения, то есть ни в целях перепродажи, ни в целях использования результата этой услуги в производственной деятельности (или иной деятельности, результатом которой является совершение заявителем операций, облагаемых НДС).

Исследовав материалы дела, суд посчитал верными выводы налогового органа, учитывая само существо оказанной услуги, ее последствия и результат для заявителя, а также то, что ни из существа спорной сделки, ни представленными документами налогоплательщиком не приведено доказательств использования результата спорной услуги в деятельности, облагаемой НДС.

Основным и единственным видом деятельности ООО «СОЛЛЕРС-БУССАН» является производство автомобилей.

На предприятии с 26 июня 2015 года было приостановлено производство автомобилей, приказом от 26.06.2015 объекты основных средств по приложению №1 к приказу переведены на консервацию. По приказу от 31.08.2015 на консервацию переведены объекты основных средств по приложению №1 к этому приказу. Приказом от 28.12.2015 консервация объектов продлена. Приказом от 07.07.2015 объявлен простой с 15.07.2015.

По пояснениям заявителя и согласно представленным в дело документам, деятельность заявителя по сборке автомобилей завершена 01.07.2015, далее в связи с приостановлением деятельности предприятия, возникшим простоем и консервацией объектов, деятельность организации осуществлялась в режиме совершения организационных мероприятий по консервации объектов и реализации остатков автомобилей (только официальному дистрибьютору ООО «Тойота Моторс», последняя отгрузка в адрес которого совершена 01.08.2015).

Согласно пояснениям заявителя и данным инспекции в 4 кв. 2015 обороты по облагаемым НДС операциям составили суммы по реализации инвентаря и жидкостей, услуги по выдаче дубликатов ПТС по проданным ранее автомобилям, отсутствие выручки от производственной деятельности подтверждено отчетностью заявителя, согласно которой выручка от реализации товаров собственного производства по состоянию на 01.10.215 составила 13 016 346 тыс. руб., по состоянию на 31 12.2015 – 13 016 349 тыс. руб.; по данным 2016 года по квартальным периодам обороты (облагаемые НДС операции) либо отсутствуют, либо имеют незначительные показатели.

ООО «Соллерс-Буссан» заявило вычеты по услуге ПАО «УАЗ» по трудоустройству 78 работников ООО «Соллерс-Буссан» по договору возмездного оказания услуг от 01.10.2015 (далее - Договор), на основании счет-фактуры от 25.12.2015., выставленный ПАО «УАЗ» за услуги по трудоустройству сотрудников на сумму 44 472 тыс. руб., в том числе НДС 6 783 тыс. руб., акта сдачи-приемки услуг (работ) от 25.12.2015.

П. 1.1 Договора ПАО «УАЗ» (Исполнитель) обязуется оказать ООО «СОЛЛЕРС-БУССАН» (Заказчик) услуги по трудоустройству работников Заказчика (далее - Услуги), в количестве 78 человек (Приложение № 1 к Договору), и предоставлению им рабочих мест на предприятии Исполнителя в соответствии с требованиями трудового законодательства РФ путем заключения с ними трудовых договоров на условиях, касающихся заработной платы, требований, предъявляемых к квалификации работников, сложности, количества и качества поручаемой им работы, а так же выполняемой ими трудовой функции, не худших, чем соответствующие условия, действовавшие в период действия трудовых договоров, между работниками и Заказчиком, а Заказчик обязуется своевременно оплатить оказанные Исполнителем Услуги.

Из п. 1.2 Договора следует необходимость оказания услуг, указанных в пункте 1.1 Договора, вызвана простоем (временной приостановкой работы) на предприятии Заказчика.

Пунктом 1.3 Договора стороны определили, что оплата заработной платы и иные выплаты, предусмотренные трудовым законодательством РФ. работникам с момента их трудоустройства производятся Исполнителем самостоятельно и за свой счет Заказчик никаких расходов, связанных с осуществлением выплат в пользу работников, с момента их трудоустройства Исполнителем не несет.

П. 3.1 Договора, стоимость услуг включает в себя все возможные расходы и издержки ПАО «УАЗ», которые могут быть понесены им в ходе исполнения настоящего договора, и составляет 570 164 руб., в том числе НДС в размере 86 974.17 руб., за каждого трудоустроенного сотрудника ООО «СОЛЛЕРС-БУССАН».

Пунктом 5 статьи 38 НК РФ определено, что услугой для целей налогообложения признается деятельность, результаты которой не имеют материального выражения, реализуются и потребляются в процессе осуществления этой деятельности.

При этом, необходимым условием (в числе прочих) для возникновения права налогоплательщика предъявления НДС, предъявленного по приобретенному товару (работе, услуге), именно для целей отнесения к вычетам по НДС является то, что оказанная услуг и ее результат должны корреспондировать встречному использованию результата этой услуги в операциях налогоплательщика, облагаемых НДС.

В данном случае такая связь услуги и ее последствия отсутствует и как таковая не могла возникнуть.

В соответствии со ст. 5 ТК РФ регулирование трудовых отношений и иных непосредственно связанных с ними отношений в соответствии с Конституцией Российской Федерации, федеральными конституционными законами осуществляется трудовым законодательством (включая законодательство об охране труда), состоящим из ТК РФ, иных федеральных законов п законов субъектов Российской Федерации, содержащих нормы трудового права, иных нормативных правовых актах, содержащих нормы трудового права.

Договор возмездного оказания услуг является гражданско-правовым договором, предусмотренным гражданским законодательством (ст. 779 ГК РФ).

Статьей 2 ТК РФ установлены принципы свободы труда и запрещения принудительного труда.

В соответствии со ст. 22 ТК РФ работодатель имеет право заключать, изменять и расторгать трудовые договоры с работниками в порядке и на условиях, которые установлены ТК РФ. иными федеральными законами.

Согласно ст. 56 ТК РФ трудовой договор - соглашение между работодателем и работником, в соответствии с которым работодатель обязуется предоставить работнику работу по обусловленной трудовой функции, обеспечить условия труда, предусмотренные трудовым законодательством.

В этой связи, трудовые нрава и обязанности работодателя и работников не могут быть предметом гражданско-правового договора, в том числе и на условиях, определенных договором возмездного оказания услуг от 01.10.2015, заключенного между ООО «СОЛЛЕРС-БУССАН» и ПАО «УАЗ».

ООО «Соллерс-Буссан» не является агентством по подбору персонала, деятельностью которого является оказание услуг по подбору персонала по заявкам компаний-заказчиков на вакантные должности в этих компаниях (то есть услуг по трудоустройству), работниками договоры по поиску места работы с заявителем заключены не были, так же как и ООО «Соллерс- Буссан» с ПАО «УАЗ» договор на подбор персонала также не заключен.

В данном случае все 78 работников, о трудоустройстве которых идет речь в договоре, уволены с ООО «Соллерс-Буссан» в установленном ТК РФ порядке и приняты на работу в ПАО «УАЗ» также в соответствии с требования трудового законодательства.

Учитывая изложенное, в частности, требования трудового законодательства о свободе выбора места работы, невозможности понуждения работника к работе, свободе в выборе как места работы работником, так и выбора работника работодателем только исходя из своих потребностей в обеспеченности квалифицированными кадрами, факт содействия ООО «Соллерс-Буссан» в переходе этих работников на ПАО «УАЗ» к собственной производственной деятельности отношения не имеет.

Суд подтвердил выводы налогового органа, что в данном случае адресатом получения услуги является не ООО «Соллерс-Буссан», а физические лица – работники ООО «Соллерс-Буссан», при этом даже наличие такого договора не являлось безусловным основанием или обязанностью этих лиц трудоустроиться на ПАО «УАЗ» либо совершить иные действия по трудоустройству без собственной воли на это.

Также отсутствует и обязательство этих лиц по указанию ПАО «УАЗ» или ООО «Соллерс-Буссан» возвратиться на работу в ООО «Соллерс- Буссан», такое условие об обязательном переходе этих 78 работников по требованию (или согласованию) либо заявителя либо ПАО «УАЗ» отсутствует и в договоре от 01.10.2015.

Ссылки заявителя о том, что трудоустройством в ПАО «УАЗ» заявитель произвел сохранение квалифицированных кадров в случае начала им производственной деятельности в будущем судом отклонены, поскольку ни трудовым законодательством, ни спорным договором не определена обязанность никого из сторон или трудоустраиваемых лиц по возврату в ООО «Соллерс-Буссан».

Более того, согласно представленным ответчиком в дело 26.04.2017 сведениям об этих 78 работниках, представленных ПАО «УАЗ» по форме 2-НДФЛ, часть из работников расторгла трудовые отношения с ПАО «УАЗ» в 2016гг. и трудоустроена в иных местах Фактически ни один из 78 работников, перешедших на работу в ПАО «УАЗ», до момента рассмотрения дела в качестве работника ООО «Соллерс-Буссан» не числится, то есть в производственной деятельности заявителя участия не принимает.

При этом, как указано выше, производственная деятельность после консервации и простоя ООО «Соллерс-Буссан» не ведется (кроме реализации остатков, инвентаря, жидкостей, и текущей организационной деятельности) до настоящего времени, по пояснениям заявителя предприятие находится в стадии разработки нового бизнес-проекта.

Таким образом, как по своему характеру заключенный договор и полученная услуга, так и итог ее оказания, результат полученной заявителем услуги в виде оказания содействия своим работникам по трудоустройству на другое предприятие, связанное с потребностью самой этой организации в кадрах, не связан и не может быть связан со своей производственной деятельностью, производством и реализацией продукции, а также операциями, облагаемыми НДС, поскольку указанная услуга никаким образом ни с производственной деятельностью заявителя в момент ее оказания, ни после оказания такой услуги, то есть в будущем, не связана.

Учитывая изложенное, суды всех трех инстанций посчитали верным вывод инспекции, что спорная услуга не связанна с хозяйственной деятельностью налогоплательщика и не относятся к услугам, приобретаемым для осуществления операций, признаваемых объектами налогообложения НДС, как этого требуют положения ст. 171 НК РФ.

**3.** **Дело № А51-11965/2017**

**Налогоплательщик:**

Общество с ограниченной ответственностью «Востокфлот»

**Налоговый орган:**

Инспекции Федеральной налоговой службы по Фрунзенскому району г. Владивостока

**Сумма, оспоренная налогоплательщиком:**

5 354 тыс. руб.

**Удовлетворенная сумма:**

0 руб.

**Суть спора:**

Решением Арбитражного суда Приморского края от 07.09.2017 обществу в удовлетворении заявленных требований отказано.

Постановлением Пятого арбитражного апелляционного суда от 16.11.2017 решение суда первой инстанции от 07.09.2017 отменено.

Постановлением Арбитражного суда Дальневосточного округа от 07.03.2018 N Ф03-5548/2017 по делу N А51-11965/2017 Постановление Пятого арбитражного апелляционного суда от 16.11.2017 по делу N А51-11965/2017 Арбитражного суда Приморского края отменено.

Решение Арбитражного суда Приморского края от 07.09.2017 по делу N А51-11965/2017 оставлено в силе.

При рассмотрении данного дела судами установлено, что по результатам проведенной камеральной проверки налоговой декларации ООО "Востокфлот" по НДС за 2 квартал 2016 года инспекцией приняты: решение N 07-12/35519 о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения; решение N 07-12/1610 об отказе в возмещении полностью суммы НДС, заявленной к возмещению. Согласно указанным решениям обществу начислен НДС в размере 3 676 203 руб., исчислены пени в размере 229 864 руб. 95 коп. и назначены штрафные санкции, предусмотренные пунктом 1 статьи 122 НК РФ, в сумме 183 810 руб. 15 коп. (размер штрафа, с учетом смягчающих ответственность обстоятельств, снижен в 4 раза), а также отказано в возмещении НДС в размере 1 644 882 руб.

Основанием для доначисления НДС явились выводы инспекции о нарушении обществом пункта 4 статьи 170 НК РФ, пункта 2 статьи 171, пункта 1 статьи 172, пункта 2 статьи 173 НК РФ и неверном распределении суммы "входного" НДС, отраженного в книге покупок в размере 9 069 тыс. руб. по приобретенным товарам (работам, услугам), одновременно используемым как в облагаемых (по ставкам 18% и 0%), так и необлагаемых операциях, в том числе по операциям, связанным с ремонтом судов ТР "Таврия", ТР "Полтава", ТР "Капитан Щербаков", ТР "Сораксан" (НДС в сумме 7 304 тыс. руб.).

Установив в ходе проверки, что в проверяемом налоговом периоде указанные суда использовались налогоплательщиком в облагаемых и необлагаемых операциях, расценив проводимый ремонт как текущий (техническое обслуживание судов), инспекция распределила НДС пропорционально доходам отчетного периода.

Отказывая налогоплательщику в удовлетворении заявленного требования, арбитражный суд первой инстанции согласился с доводами налогового органа о том, что сумма входного НДС в размере 7 304 тыс. руб. связанна с текущим ремонтом морских судов. Суд указал, что поскольку данные расходы обществом понесены в связи с использованием судов одновременно в деятельности облагаемой и необлагаемой НДС, являются общехозяйственными расходами 2 квартала 2016 года, то сумма входного НДС по указанным расходам подлежит распределению исходя из пропорции, предусмотренной пунктом 4.1 статьи 170 НК РФ и определенной по итогам отчетного периода.

Признавая выводы суда первой инстанции ошибочными, апелляционная инстанция исходила из того, что спорные расходы обществом понесены в связи с подготовкой морских судов для осуществления деятельности в 3 квартале 2016 года и не могут быть отнесены к расходам 2 квартала 2016 года. Принимая во внимание, что пункт 4 статьи 170 НК РФ о пропорциональном определении НДС, подлежащего вычету, применим к налоговым периодам, в которых товары (работы, услуги) используются налогоплательщиком в облагаемых и не облагаемых НДС операциях, сделав вывод об использовании работ по ремонту судов в 3 квартале 2016 года в деятельности, облагаемой НДС, суд второй инстанции счел неправильным распределение НДС в сумме 7 304 386 руб. пропорционально доходам 2 квартала 2016 года. Отменив судебный акт первой инстанции, апелляционный суд удовлетворил требования налогоплательщика в полном объеме.

Суд кассационной инстанции не согласился с выводами апелляционного суда в силу следующего.

Согласно пункту 1 статьи 173 НК РФ сумма НДС, подлежащая уплате в бюджет, исчисляется по итогам каждого налогового периода, как уменьшенная на сумму налоговых вычетов, предусмотренных статьей 171 НК РФ, общая сумма налога, исчисляемая в соответствии со статьей 166 НК РФ и увеличенная на суммы налога, восстановленного в соответствии с главой 21 НК РФ. Налоговый период устанавливается как квартал (статья 163 НК РФ).

В силу пункта 1 статьи 171 НК РФ налогоплательщик имеет право уменьшить общую сумму НДС, исчисленную в порядке статьи 166 НК РФ, на установленные этой статьей налоговые вычеты.

Вычетам подлежат суммы налога, предъявленные налогоплательщику при приобретении товаров (работ, услуг), а также имущественных прав на территории Российской Федерации либо уплаченные налогоплательщиком при ввозе товаров на территорию Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, в таможенных процедурах выпуска для внутреннего потребления (включая суммы налога, уплаченные или подлежащие уплате налогоплательщиком по истечении 180 календарных дней с даты выпуска товаров в соответствии с таможенной процедурой выпуска для внутреннего потребления при завершении действия таможенной процедуры свободной таможенной зоны на территории Особой экономической зоны в Калининградской области), переработки для внутреннего потребления, временного ввоза и переработки вне таможенной территории либо при ввозе товаров, перемещаемых через границу Российской Федерации без таможенного оформления, в отношении: 1) товаров (работ, услуг), а также имущественных прав, приобретаемых для осуществления операций, признаваемых объектами налогообложения в соответствии с главой 21 НК РФ, за исключением товаров, предусмотренных пунктом 2 статьи 170 НК РФ; 2) товаров (работ, услуг), приобретаемых для перепродажи (пункт 2 статьи 171 НК РФ).

Таким образом, при исчислении подлежащего уплате в бюджет НДС суммы НДС, предъявленные налогоплательщику при приобретении товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации в отношении товаров (работ, услуг), приобретаемых для осуществления операций, признаваемых объектами налогообложения в соответствии с главой 21 НК РФ, подлежат вычетам.

Как следует из материалов дела, ООО "Востокфлот", основным видом деятельности которого является оказание услуг по перевозке грузов морским транспортном, во 2 квартале 2016 года осуществляло как операции, признаваемые объектом налогообложения, - оказание услуг перевозки рыбопродукции на внутреннем рынке, услуг танкера, разгрузочные работы и пр. (облагаемые по ставке 18%), оказание услуг по международной перевозке рыбопродукции (облагаемые по ставке 0%), так и операции, местом реализации которых не признается территория Российской Федерации.

Указанные услуги общество оказывало с использованием судов ТР "Таврия", ТР "Полтава", ТР "Капитан Щербаков", ТР "Сораксан", в отношении которых в этом же налоговом периоде налогоплательщиком произведен текущий ремонт (техническое обслуживание) и предъявлен к вычету НДС.

На основании подпунктов 1 и 4 пункта 2 статьи 170 НК РФ суммы налога, предъявленные покупателю при приобретении товаров (работ, услуг), в том числе основных средств и нематериальных активов, либо фактически уплаченные при ввозе товаров, в том числе основных средств и нематериальных активов, на территорию Российской Федерации, учитываются в стоимости таких товаров (работ, услуг), в том числе основных средств и нематериальных активов в случае их приобретения для использования в операциях по производству и (или) реализации (а также передаче, выполнению, оказанию для собственных нужд) товаров (работ, услуг), не подлежащих налогообложению (освобожденных от налогообложения), а также для производства товаров (работ, услуг), операции по реализации которых не признаются объектом налогообложения НДС в соответствии с пунктом 2 статьи 146 НК РФ.

Согласно пункту 4 статьи 170 НК РФ суммы НДС, предъявленные налогоплательщикам по товарам (работам, услугам), имущественным правам, используемым для осуществления как облагаемых, так и освобождаемых от налогообложения операций, принимаются к вычету, либо учитываются в их стоимости в той пропорции, в которой они используются для производства и (или) реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав, операции по реализации которых подлежат налогообложению (освобождаются от налогообложения), в порядке, установленном принятой налогоплательщиком учетной политикой для целей налогообложения, и с учетом особенностей, установленных пунктом 4.1 статьи 170 НК РФ.

В соответствии с пунктом 4.1 статьи 170 НК РФ указанная пропорция определяется исходя из стоимости отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг), переданных имущественных прав, операции по реализации которых подлежат налогообложению (освобождены от налогообложения), в общей стоимости отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг), переданных имущественных прав за налоговый период.

Из содержания изложенных выше норм следует, что налогоплательщик в случае приобретения товаров (работ, услуг, имущественных прав) для использования в облагаемых и необлагаемых операциях, обязан применять налоговые вычеты в соответствии со специально рассчитываемой пропорцией, которая призвана отражать соотношение стоимости отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг), операции по реализации которых подлежат налогообложению (освобождены от налогообложения), в общей стоимости отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг).

При этом указанная пропорция определяется на основании данных налогового учета налогового периода, в котором налогоплательщиком осуществлены заявленные операции и применен налоговый вычет.

Таким образом, общество не вправе предъявлять к налоговому вычету суммы НДС, уплаченные в составе расходов, которые не могут быть прямо отнесены к конкретному виду деятельности и являются общехозяйственными (общепроизводственными) расходами, в части (пропорции), приходящейся на операции по производству и реализации товаров (работ, услуг), не признаваемых объектом налогообложения в соответствии с главой 21 НК РФ или местом реализации которых не признается территория Российской Федерации.

Согласно пункту 4 статьи 149 НК РФ в случае, если налогоплательщиком осуществляются операции, подлежащие налогообложению НДС, и операции, не подлежащие налогообложению (освобождаемые от налогообложения) в соответствии с положениями главы 21 НК РФ, налогоплательщик обязан вести раздельный учет таких операций.

Учетная политика общества на 2016 год свидетельствует, что налогоплательщиком предусмотрен раздельный учет "входного" НДС по приобретенным товарам (работам, услугам) путем обособления НДС на отдельных субсчетах счета 19. Если приобретенные товары (работы, услуги) не могут быть прямо отнесены к деятельности, облагаемой по ставке 0%, 18% или не подлежащей налогообложению, НДС подлежит распределению пропорционально соответствующей выручке (без НДС) в общей сумме дохода за отчетный период.

Судом первой инстанции установлено, и это не противоречит материалам дела, что расходы 2 квартала 2016 года на приобретение судового снабжения (питание экипажа, хозяйственные товары), запасных частей, судового масла, бункерного топлива и по оплате текущих ремонтных работ судов ТР "Таврия", ТР "Полтава", ТР "Капитан Щербаков", ТР "Сораксан" понесены обществом для обеспечения своей деятельности в целом. Поэтому спорные расходы относятся к общехозяйственным расходам общества, а соответствующие товары, работы и услуги приобретены налогоплательщиком как для осуществления облагаемых НДС операций, так и операций, местом реализации которых не признается территория Российской Федерации. Между тем суммы НДС по общехозяйственным расходам приняты обществом к вычету в полном объеме и не были разделены с учетом предусмотренной Учетной политикой общества и пунктом 4 статьи 170 НК РФ пропорции. В результате налогоплательщик неправомерно завысил сумму налоговых вычетов и, как следствие, занизил сумму НДС, подлежащую уплате в бюджет.

Заявляя во 2 квартале 2016 года к вычету НДС по ремонтным работам (текущему обслуживанию) судов в полном объеме, налогоплательщик доказательств отнесения данных расходов только к операциям, облагаемым НДС, не предоставил. Тем более что, как установлено судом первой инстанции и не опровергнуто второй инстанцией, во 2 квартале 2016 года суда ТР "Таврия", ТР "Полтава", ТР "Капитан Щербаков", ТР "Сораксан" использовались для осуществления операций, подлежащих и неподлежащих налогообложению НДС.

Вывод суда апелляционной инстанции о том, что налогоплательщик вправе предъявить вычет в полном объеме во 2 квартале 2016 года и впоследствии восстановить к уплате НДС с учетом пропорции, определенной по итогам 3 квартала 2016 года, нормативно не обоснован.

Пунктом 4 статьи 170 НК РФ установлены специальные правила определения налоговых вычетов, не предусматривающие примененный судом апелляционной инстанции порядок исчисления налога.

Вывод апелляционного суда о том, что ремонтные работы и приобретенное судовое снаряжение использованы обществом для осуществления деятельности в 3 квартале 2016 года и именно в операциях, облагаемых НДС, материалами дела не подтверждается. В свою очередь, суд первой инстанции, на основании оценки имеющихся в деле доказательств, правильно установил, что спорные работы приобретены в связи осуществлением обществом грузоперевозок во 2 квартале 2016 года с целью технического обслуживания судов, поэтому являются расходами данного налогового периода.

Таким образом, допущенные судом апелляционной инстанции нарушения норм материального права при исследовании обстоятельств дела привели к принятию неправильного постановления, что в силу положений части 3 статьи 288 АПК РФ является основанием для его отмены.

На основании вышеизложенного, с учетом того, что судом первой инстанции установлены все обстоятельства спора, имеющие значение для правильного его разрешения, но судом апелляционной инстанции неправильно применены нормы материального права, суд кассационной инстанции, руководствуясь пунктом 5 части 1 статьи 287 АПК РФ, считает возможным, отменив постановление суда апелляционной инстанции, оставить в силе решение суда первой инстанции.

**4. Дело №А51- 28932/2017**

**Налогоплательщик:**

Кредитный потребительский кооператив "Восточный фонд сбережений"

**Налоговый орган:**

Инспекция Федеральной налоговой службы по Ленинскому району г. Владивостока

**Сумма, оспоренная налогоплательщиком:**

161.1 тыс. руб.

**Удовлетворенная сумма:**

**0 руб.**

Инспекцией проведена камеральная налоговая проверка уточненного расчета сумм налога на доходы физических лиц, исчисленных и удержанных налоговым агентом, по форме 6-НДФЛ за 1 квартал 2016 года, представленного в налоговый орган 03.12.2016.

По результатам проверки инспекцией сделан вывод о несвоевременном перечислении налоговым агентом исчисленного и удержанного НДФЛ в бюджет в сумме 1 401 тыс. рублей.

Инспекцией проведена камеральная налоговая проверка уточненного расчета по форме 6-НДФЛ за полугодие 2016 года, представленного заявителем в налоговый орган 03.12.2016.

По результатам указанной проверки инспекцией сделан вывод о несвоевременном перечислении налоговым агентом исчисленного и удержанного НДФЛ в бюджет в сумме 2 522 тыс. руб.

Инспекцией принято решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения от 28.04.2017 № 49464, в соответствии с которым заявитель привлечен к налоговой ответственности, предусмотренной ст. 123 НК 1Ф, в виде штрафа (с учетом смягчающих обстоятельств сниженного в 4 раза) в размере 126 тыс. руб.

Исходя из показателей, отраженных в уточненном расчете по форме 6-НДФЛ за 1 квартал 2016 года, представленном кооперативом в налоговый орган 03.12.2016, сумма НДФЛ, подлежащего уплате в общем размере составила 1 401 тыс. рублей.

Вместе с тем, согласно сведениям, отраженным в карточке расчетов с бюджетом налогоплательщика (далее по тексту - КРСБ), НДФЛ, подлежащий уплате в бюджет, фактически перечислен с нарушением сроков, установленных п.6 ст.226 НК РФ, что отражено в расчете суммы штрафа по ст. 123 НК РФ оспариваемого решения от 24.04.2017 №49406.

Также, исходя из показателей, отраженных в уточненном расчете по форме 6-НДФЛ за полугодие 2016 года, представленном кооперативом в налоговый орган 03.12.2016, сумма НДФЛ, подлежащего уплате в общем размере составила 2 522 тыс. руб.

Из сведений, отраженных в КРСБ, следует, что НДФЛ, подлежащий уплате в бюджет, фактически перечислен с нарушением сроков, установленных п.6 ст.226 НК РФ, что отражено в расчете суммы штрафа по ст. 123 НК РФ оспариваемого решения от 28.04.2017 №49464.

Основанием для привлечения к ответственности является факт перечисления налоговым агентом НДФЛ с нарушением установленных ст. 226 НК РФ сроков. Не перечислив его в срок, налоговый агент незаконно пользуется денежными средствами налогоплательщиков.

В этой связи ссылка кооператива на положения п. 4 ст. 81 НК РФ, как основание для освобождения от привлечения заявителя к ответственности, несостоятельна.

На основании сведений, отраженным в КРСБ, у заявителя образовалась переплата в сумме 1 116 тыс. руб. по состоянию на 01.01.2017, за счет которой кооперативом оплачивался НДФЛ за декабрь 2016 года и последующие периоды, при этом оспариваемые периоды (1 квартал и полугодие 2016) в указанные периоды не входили. Кроме того, переплата, образовавшаяся в результате перерасчета, не является денежными средствами налогового агента и соответственно не может быть использована им в качестве уплаты НДФЛ за текущий период.

Уплата налога за счет средств налоговых агентов не допускается, при выплате заработной платы работникам сумма налога на доходы физических лиц удерживается непосредственно из средств выплачиваемых работникам, в связи с чем наличие указанных налогоплательщиком обстоятельств не препятствовало налоговому агенту своевременно перечислить удержанную сумму НДФЛ в бюджет.

Поскольку денежные средства налоговым агентом перечислены в бюджет с нарушением п. 6 ст. 226 НК РФ, у налогового органа имелись правовые основания для начисления штрафных санкций по ст. 123 НК РФ.

Относительно довода налогоплательщика о возможном снижении штрафа более чем в 8 раз, суд указал следующее.

По мнению заявителя, оспариваемая сумма штрафа является несоразмерной совершенному правонарушению и характеру деятельности кооператива, являющегося некоммерческой организацией, и дополнительные расходы в виде штрафа увеличат убыток кооператива.

Суд, оценив все имеющиеся в материалах дела доказательства, посчитал довод кооператива о необходимости снижения штрафных санкций несостоятельным в силу следующего.

В соответствии с п. 4 ст. 112 НК РФ при наложении санкций за налоговые правонарушения суд устанавливает обстоятельства, смягчающие или отягчающие ответственность налогоплательщика за совершение таких правонарушений, и учитывает эти обстоятельства в порядке, установленном ст. 114 НК РФ.

В силу п. 3 ст. 114 НК РФ при наличии хотя бы одного смягчающего ответственность обстоятельства размер штрафа подлежит уменьшению не меньше чем в два раза по сравнению с размером, установленным соответствующей статьей НК РФ.

Учитывая, что указанной нормой НК РФ установлен лишь минимальный предел снижения налоговой санкции, суд по результатам оценки соответствующих обстоятельств (например, характера совершенного правонарушения, количества смягчающих ответственность обстоятельств, личности налогоплательщика, его материального положения) вправе уменьшить размер взыскания и более чем в два раза.

Указанный подход соответствует разъяснениям, содержащимся в п. 16 постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 30.07.2013 № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражным судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации».

Перечень обстоятельств, смягчающих ответственность налогоплательщика, приведен в ст. 112 НК РФ, однако он не является исчерпывающим.

В силу пп. 3 п. 1 ст. 112 НК РФ право относить те или иные фактические обстоятельства к смягчающим ответственность предоставлено как налоговому органу при производстве по делу о налоговом правонарушении, так и суду при рассмотрении дела.

Согласно ст. 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 относить те или иные фактические обстоятельства, не предусмотренные прямо ст. 112 НК РФ, к обстоятельствам, смягчающим ответственность налогоплательщика, и устанавливать размер, в том числе и кратность снижения налоговых санкций, установленных законом, предоставлено как налоговому органу при производстве по делу о налоговом правонарушении, так и суду при рассмотрении дела.

Инспекцией при разрешении вопроса об ответственности за совершение налогового правонарушения, обстоятельства, смягчающие ответственность, были установлены. К ним налоговый орган отнес – уплата НДФЛ, осуществление заявителем некоммерческой деятельности, совершение правонарушения впервые.

Инспекцией при принятии решений от 24.04.2017 № 49406 и от 28.04.2017 № 49464 о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения были рассмотрены ходатайства заявителя, размер штрафных санкций по ст. 123 НК РФ уменьшен в 8 и 4 раза, соответственно (до заявлений ходатайств размер штрафных санкций составлял 280 тыс. руб. и 504 тыс. руб., после уменьшения штрафных санкций размер, соответственно, составил 35 тыс. руб. и 126 тыс. руб.).

Иных смягчающих ответственность обстоятельств, подтвержденных документами, заявителем в ходе судебного разбирательства не представлено, следовательно, у суда отсутствовали основания для дополнительного уменьшения размера налоговой санкции.