**ОБЗОР ПОЛОЖИТЕЛЬНОЙ СУДЕБНОЙ ПРАКТИКИ ЗА 2 КВАРТАЛ 2016**

**Дело №А51-24965/2015**

Индивидуальный предприниматель Коваль Юрий Геннадьевич обратился в арбитражный суд с заявлением о признании незаконным решения МИФНС России №10 по Приморскому краю от 08.07.2015 о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения в части доначисления НДФЛ в размере 11 956 553 руб., привлечения к налоговой ответственности по пункту 1 статьи 122 НК РФ в виде штрафа в размере 1 195 655 руб., соответствующей пени, о признании незаконным отказа в вычете налога на добавленную стоимость (далее - НДС) за 3 квартал 2011 в сумме 1 062 292,58 руб.

Решением от 17.03.2016 предпринимателю в удовлетворении требований отказано в полном объеме. Постановлением Пятого арбитражного апелляционного суда от 04.05.2016 решение суда первой инстанции оставлено без изменения.

В ходе проведения выездной налоговой проверки инспекцией в обжалуемой части было установлено, что предпринимателем в нарушение пункта 1 статьи 252, подпункта 1 пункта 1 статьи 254 НК РФ, с учетом заключения эксперта от 07.07.2015, занижена налоговая база по НДФЛ в результате необоснованного списания основного сырья (цемента, песка, щебня) для изготовления товарного бетона (бетонного раствора) в завышенных размера, что привело к неуплате НДФЛ в размере 11 956 553 руб. за 2011, 2012, 2013 годы.

В нарушение пункта 2 статьи 173 НК РФ налогоплательщиком не соблюден трехлетний срок предъявления налоговых вычетов в уточненной налоговой декларации по НДС за 3 квартал 2011 года, что послужило основанием для отказа в принятии 1 062 292,58 руб. к вычету.

Суды, отказывая в удовлетворении требований предпринимателя, указали следующее.

В проверяемом периоде ИП Коваль осуществлял деятельность по производству товарного бетона. В целях налогообложения применял общую систему налогообложения, соответственно являлся налогоплательщиком НДФЛ и НДС.

Объектом обложения налогом на доходы физических лиц признается доход, полученный налогоплательщиками от источников в Российской Федерации (пункт 1 статьи 209 НК РФ).

Согласно статье 210 НК РФ при определении налоговой базы по налогу на доходы физических лиц учитываются все доходы налогоплательщика, полученные им как в денежной, так и в натуральной формах, или право на распоряжение которыми у него возникло, а также доходы в виде материальной выгоды. Налоговая база определяется как денежное выражение доходов, подлежащих налогообложению, уменьшенных на сумму налоговых вычетов, предусмотренных статьями 218 - 221 Кодекса.

При исчислении налоговой базы по налогу на доходы физических лиц право на получение профессиональных налоговых вычетов имеют налогоплательщики, указанные в пункте 1 статьи 227 НК РФ, в сумме фактически произведенных ими и документально подтвержденных расходов, непосредственно связанных с извлечением доходов. Аналогичное положение также закреплено в пункте 2.7 Положения об учетной политике ИП Коваль.

Статьей 221 НК РФ предусмотрено, что состав расходов, принимаемых к вычету, определяется налогоплательщиком самостоятельно в порядке, аналогичном порядку определения расходов для целей налогообложения, установленному главой 25 "Налог на прибыль организаций".

В силу пункта 1 статьи 252 НК РФ налогоплательщик уменьшает полученные доходы на сумму произведенных расходов. Расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты, осуществленные (понесенные) налогоплательщиком. 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.

Расходы в зависимости от их характера, а также условий осуществления и направлений деятельности налогоплательщика подразделяются на расходы, связанные с производством и реализацией, и внереализационные расходы (пункт 2 статьи 252 НК РФ).

В свою очередь расходы, связанные с производством и реализацией, подразделяются на материальные расходы, расходы на оплату труда, суммы начисленной амортизации и прочие расходы (пункт 2 статьи 253 НК РФ).

Виды материальных расходов перечислены в статье 254 НК РФ. Материальными расходами признаются расходы на приобретение сырья и (или) материалов, используемых в производстве товаров (выполнении работ, оказании услуг) и (или) образующих их основу либо являющихся необходимым компонентом при производстве товаров, выполнении работ, оказании услуг (подпункт 1 пункта 1 статьи 254 НК РФ).

В соответствии с Порядком учета доходов и расходов и хозяйственных операций для индивидуальных предпринимателей, утвержденным приказом Минфина России N86н и Министерства Российской Федерации по налогам и сборам N 86н/БГ-3-04/430 от 13.08.2002 (далее - Порядок), индивидуальные предприниматели должны обеспечивать полноту, непрерывность и достоверность учета всех полученных доходов, произведенных расходов и хозяйственных операций при осуществлении предпринимательской деятельности (пункт 2).

В соответствии с пунктом 22 Порядка учета доходов и расходов и хозяйственных операций для индивидуальных предпринимателей материальные расходы, осуществленные при изготовлении товаров (выполнении работ, оказании услуг) списываются полностью на затраты в части реализованных товаров, выполненных работ и оказанных услуг, а в случае, если нормативными актами предусмотрены нормы расхода, то по установленным нормам.

Согласно пункту 2.9 Положения об учетной политике для целей налогообложения ИП Коваль расходы по материальным ресурсам, приобретенным впрок и не использованным полностью в налоговом периоде, не включаются в состав расходов в период их приобретения (оплаты), а по результатам инвентаризации, проведенной на конец налогового периода (календарного года) отражаются в книге учета доходов и расходов отдельно и учитываются в последующих налоговых периодах при их использовании в производственных целях.

Таким образом, затраты на приобретение сырья и материалов включаются в состав расходов индивидуального предпринимателя по мере их оплаты, списания в производство на изготовление продукции и реализации изготовленной продукции.

Из материалов дела следует, что для осуществления заявленного вида деятельности (производство бетона) ИП Коваль приобретались такие инертные материалы, как цемент, песок, щебень, стоимость которых отнесена налогоплательщиком к материальным расходам и списана на затраты, уменьшающие налогооблагаемую базу по НДФЛ за соответствующие налоговые периоды.

В обоснование понесенных расходов налогоплательщиком в ходе проверки представлены ежемесячные акты на списание основного сырья в производство, а также сводные акты за 2011-2013 годы.

Учитывая, что производство товарного бетона (бетонного раствора), соответствующего действующим государственным стандартам (ГОСТам) и строительным нормам и правилам (СНиПам), является нормируемым, у налогоплательщика налоговым органом неоднократно истребовались утвержденные им нормы расхода материалов на приготовление бетонной и растворной продукции. Вместе с тем, несмотря на то, что технолог ИП Коваля Филатова С.В. в ходе допроса (протокол от 21.08.2014) подтверждала наличие на производстве норм на бетонно-растворном узле, предприниматель также указывал (протокол допроса от 29.09.2014), что контроль за расходом инертных материалов в 2011, 2012, 2013 годах осуществлялся согласно фактической отгрузки и утвержденных им норм на 2011, 2012, 2013 годы, налогоплательщик указанные документы, а также отчеты о произведенной за проверяемый период продукции, не предоставил.

В ходе допроса, проведенного 19.02.2015, ИП Коваль пояснил, что при дозировке материалов в рабочих составах бетонных смесей и растворов учитывается коэффициент вариации (процент погрешности), значение которого различно в каждом испытании партии кубиков в зависимости от качества исходных инертных материалов. В период 2011-2013 годов на производстве максимальное значение коэффициента вариации достигало 40%. Результаты проведенных испытаний технолог бетонно-растворного узла записывает в журнал испытаний, где прописывается вес, размер кубиков и другие показатели. Однако по требованию инспекции от 19.02.2015 налогоплательщик не представил журналы испытаний бетона (раствора) за 2011, 2012, 2013 годы ввиду их отсутствия, что следует из пояснительной записки ИП Коваля Ю.Г. от 12.03.2015.

За два дня до окончания проверки, 17.02.2015 налогоплательщиком представлены карты подборов составов бетонной смеси, используемые в производстве в 2011-2013 годах, в том числе реестр карт подборов составов бетонной смеси. В протоколе допроса от 18.02.2015 технолог Филатова СВ. подтвердила, что иные карты подбора на производстве в 2011-2013 годах не применялись.

Принимая во внимание данное обстоятельство, в связи с отсутствием у налогового органа специальных познаний в области производства товарного бетона и необходимостью проверки расхода материалов, указанных в актах списания основного сырья, у налогового органа возникла необходимость экспертной оценки соответствия объема выпущенной продукции и количества закупленного (израсходованного) сырья для производства заявленного объема продукции на основе уже имеющейся в налоговом органе информации, а также с учетом карт подбора состава бетона, представленных налогоплательщиком.

Инспекцией 19.02.2015 вынесено Постановление о назначении строительно-технической экспертизы. Проведение строительно-технической экспертизы поручено эксперту отдела строительно-технической экспертизы ООО "Центр экспертиз "Регион-Приморье" Решетько В.П.

По результатам проведенных исследований эксперт дал заключение от 23.03.2015, в котором сделан вывод, что расход материалов, указанный в актах на списание материальных расходов (основного сырья), используемых в производстве за 2011-2013 годы, не соответствует типовым нормам расхода материалов при производстве тяжелого бетона, используемого в строительстве, рассчитанным на основании СНиП 82-02-95 "Федеральные (типовые) элементные нормы расхода цемента при изготовлении бетонных и железобетонных изделий и конструкций" (далее - СНиП 82-02-95), ГОСТ 27006-86 "Бетоны. Правила подбора состава", СП 82-101-98 "Приготовление и применение растворов строительных", с учетом РДС 82-202-96 "Правила разработки и применения нормативов трудно-устранимых потерь и отходов материалов и отходов материалов в строительстве".

При этом в отзыве от 27.04.2015 на возражения налогоплательщика на заключение от 23.03.2015 эксперт Решетько В.П. обращает внимание на то, что в заключении им выполнен анализ расхода материалов, указанного в актах списания материальных расходов (основного сырья), используемых в производстве за 2011-2013 годах по сравнению с расходом материалов, установленным ИП Коваль согласно представленным им картам подбора состава бетона и раствора. Кроме того, при наличии для одного класса бетона нескольких составов бетонной смеси выбирался состав с максимальным расходом цемента (в пользу производителя работ).

Из анализа заключения также следует, что экспертом выявлено несоответствие расхода материалов, указанных в актах списания, расходам, установленным ИП Коваль Ю.Г. в представленных картах подбора составов бетона и раствора с учетом неустранимых потерь.

Из акта выездной налоговой проверки от 17.04.2015 следует, что инспекция, основываясь на выводах, сделанных экспертом в вышеназванном заключении, и применив расчеты затраченного материала, произведенные экспертом, определила фактические расходы по материалам, которые подлежали учету предпринимателем при определении налоговой базы по НДФЛ.

Воспользовавшись своим правом предоставления возражений на акт выездной налоговой проверки, ИП Коваль указал, что в проверяемом периоде инертные материалы (щебень, песок) помимо списания в производство, реализовывались заявителем за наличный расчет физическим лицам, а также использовались для собственных нужд предпринимателя (отсыпка территории).

Данные обстоятельства явились основанием для проведения дополнительной экспертной оценки соответствия объема выпущенной продукции и количества закупленного (израсходованного) сырья для производства заявленного объема продукции на основе имеющейся в налоговом органе информации, а также документов, представленных ИП Коваль в период проведения дополнительных мероприятий налогового контроля.

Проведение дополнительной строительно-технической экспертизы поручено эксперту отдела строительно-технической экспертизы ООО "Центр экспертиз "Регион-Приморье" Решетько В.П.

Из заключения эксперта от 07.07.2015 по дополнительной строительно-технической экспертизе следует, что был откорректирован расчет расхода материалов, выполненный в заключении эксперта от 23.03.2015 с учетом уточненных значений технологических отходов и потерь, обоснованных ИП Коваль Ю.Г. в представленных дополнительно актах анализа транспортных и технологических отходов и потерь, отдельно для летнего и зимнего периодов, учтен расход материалов для собственных нужд согласно представленным актам на списание. Расчет затраченного материала был произведен с учетом естественной влажности заполнителей и норм трудноустранимых потерь, установленных ИП Коваль.

Кроме того, в данном исследовании учтен расход материалов для собственных нужд согласно представленным Актам на списание. Нормы расхода материалов для производства бетона В15 (М-200) также учитывались по максимальному значению. Так как периоды строительства в указанных Актах не обозначены, то коэффициенты, учитывающие потери, выбирались максимальными (лето и зима) в пользу заказчика.

По результатам проведенного исследования экспертом был сделан вывод, что расход материалов, указанный в актах на списание материальных расходов (основного сырья), используемых в производстве за 2011-2013 годы не соответствует типовым нормам расхода материалов при производстве тяжелого бетона, используемого в строительстве, рассчитанным на основании СНиП 82-02-95, с учетом трудноустранимых потерь и отходов цемента, щебня и песка, фактически имеющих место у ИП Коваль, а также с учетом расходов материалов, использованных для собственных нужд.

При таких обстоятельствах, по мнению суда, является обоснованным вывод налогового орган о том, что ИП Коваль занижена налоговая база по НДФЛ в результате необоснованного списания основного сырья (цемента, песка, щебня) для изготовления товарного бетона (бетонного раствора) в завышенных размера, что привело к неуплате НДФЛ в размере 11 956 553 руб. за 2011, 2012, 2013 годы.

Суд апелляционной инстанции считает неправомерным и не основанным на нормах действующего законодательства довод предпринимателя о незаконности строительно-технической экспертизы (в том числе и дополнительной), в связи с тем, что налоговым органом эксперт не предупреждался об уголовной ответственности.

В соответствии с пунктом 1 статьи 95 НК РФ в необходимых случаях для участия в проведении конкретных действий по осуществлению налогового контроля, в том числе при проведении выездных налоговых проверок, на договорной основе может быть привлечен эксперт.

Проведенная в рамках выездной налоговой проверки экспертиза не может быть отнесена к судебной экспертизе, в связи с чем ее проведение не регулируется положениями Федерального закона от 31.05.2001 №73-ФЗ "О государственной судебно-экспертной деятельности в Российской Федерации".

В статье 95 НК РФ не указано на предупреждение эксперта об уголовной ответственности за заведомо ложные показания, в НК РФ предусмотрено предупреждение эксперта о налоговой ответственности, установленной статьей 129 НК РФ за отказ от дачи заключения, либо за дачу заведомо ложного заключения.

Таким образом, положения НК РФ не содержат норм, обязывающих должностных лиц предупреждать экспертов об уголовной ответственности.

Судом также установлено, что строительно-техническая экспертиза (в том числе и дополнительная) проводилась компетентным лицом в соответствии с нормами действующего законодательства, с изложением сведений об инструментах, оборудовании и программном обеспечении, о справочной и нормативной литературе, эксперт предупрежден об ответственности в соответствии с требованиями НК РФ.

При этом суд апелляционной инстанции отмечает, что в ходе судебного разбирательства предприниматель не привел каких-либо доводов и доказательств, опровергающих достоверность выводов эксперта, изложенных в названных заключениях, а также не заявлял в порядке статьи 82 АПК РФ ходатайство о проведении судебной экспертизы. На основании части 2 статьи 9 АПК РФ заявитель несет риск наступления последствий несовершения им процессуальных действий. Более того, заявитель не привел ни одного довода о том, что экспертные заключения заведомо ложные и недостоверные, в то время как именно за совершение таких действий предупреждается эксперт, и ответственность за которые для эксперта предусмотрена пунктом 2 статьи 129 НК РФ.

Суд первой инстанции обоснованно критически отнесся к представленному в материалы дела заключению от 28.05.2015 филиала ФГУБУ "ЦНИИП Минстроя России" ДальНИИС по результатам анализа экспертного заключения N 1238/16 от 23.03.2015, в котором специалист Вавренюк С.В. делает выводы о нарушении законодательной базы в области применения норм в строительстве, неверном трактовании экспертом Решетько В.П. положений строительных норм и необоснованном применении их к ИП Коваль Ю.Г., неверном выполнении анализа и расчетов цемента. При этом, каких-либо расчетов норм расходования материалов при изготовлении бетона, опровергающих расчет эксперта Решетько В.П., специалист Вавренюк С.В. не приводит. Кроме того, в оспариваемом решении расчет доначисленных сумм был сделан на основании заключения эксперта от 07.07.2015.

Отклоняя довод апелляционной жалобы о том, что СНиП 82-02-95 носит рекомендательный характер, судебная коллегия считает необходимым указать следующее.

СНиП 82-02-95 "Федеральные (типовые) элементные нормы расхода цемента при изготовлении бетонных и железобетонных изделий и конструкций" служит основой для разработки всех видов норм расхода цемента подсистемы (комплекса) норм и нормативов расхода материальных ресурсов в строительстве (СНиП 82-02-95) и распространяется на различные виды строительства из тяжелых, мелкозернистых и легких бетонов, является действующим нормативным документом и не отменялся в официальном порядке.

Заявляя довод о необоснованности произведенных экспертом Решетько В.П. расчетов в соответствии со СНиП 82-02-95, налогоплательщик не учитывает, что эксперт Решетько В.П. в вышеуказанных заключениях не настаивает на его обязательном применении. По результатам сравнительного анализа расходов цемента, применяемых ИП Коваль с типовыми нормами согласно СНиП 82-02-95 экспертом сделан вывод о том, что расходы цемента, принятые в ИП Коваль в основном соответствуют типовым нормам расхода цемента для бетонов, к которым предъявляются требования по морозостойкости и водонепроницаемости, приведенным в таблице 13 СНиП 82-02-95.

Довод ИП Коваль о необоснованности расчета налогового органа по объемам бетона исходя из документов по его реализации, судебной коллегией не принимается, поскольку, как обоснованно отметил суд первой инстанции бетон не подлежит хранению, доказательств внесения платы за произведенный в оспариваемых периодах бетон позже, в иные налоговые периоды, заявителем не представлено.

Довод заявителя о том, что налоговый орган фактически определил суммы доначисленного НДФЛ расчетным путем в соответствии с подпунктом 7 пункта 1 статьи 31 НК РФ, подлежит отклонению в силу следующего.

В соответствии с подпунктом 7 пункта 1 статьи 31 НК РФ налоговые органы вправе определять суммы налогов, подлежащие внесению налогоплательщиками в бюджет (внебюджетные фонды), расчетным путем на основании имеющейся у них информации о налогоплательщике, а также данных об иных аналогичных налогоплательщиках в случаях отказа налогоплательщика допустить должностных лиц налогового органа к осмотру (обследованию) производственных, складских, торговых и иных помещений и территорий, используемых налогоплательщиком для извлечения дохода либо связанных с содержанием объектов налогообложения, непредставления в течение более двух месяцев налоговому органу необходимых для расчета налогов документов, отсутствия учета доходов и расходов, учета объектов налогообложения или ведения учета с нарушением установленного порядка, приведшего к невозможности исчислить налоги.

Таким образом, применение расчетного метода определения налоговых обязанностей налогоплательщика напрямую связано с отсутствием у налогового органа возможности достоверно определить их другим способом.

В данном случае выездная налоговая проверка проводилась на основании документов, истребованных у налогоплательщика, и результатов иных мероприятий налогового контроля.

Отсутствие учета доходов и расходов, учета объектов налогообложения или ведения учета с нарушением установленного порядка, которое привело бы к невозможности исчислить налоги, инспекция в ходе проверки не установила.

Следовательно, у налогового органа не имелось оснований для применения расчетного метода, предусмотренного подпунктом 7 пункта 1 статьи 31 НК РФ.

С учетом изложенного, налоговым органом правомерно доначислен ИП Ковалю НДФЛ в сумме 11 956 553 руб. за 2011, 2012, 2013 годы. Также обоснованно на указанную сумму налога в порядке статьи 75 НК РФ начислены пени и штрафные санкции по пункту 1 статьи 122 НК РФ в размере 1 195 655 руб.

В части выводов о правомерном отказе в принятии налоговых вычетов по НДС за 3 квартал 2011 года по основаниям истечения трехлетнего срока, судом установлено следующее.

В соответствии с пунктом 1 статьи 172 НК РФ налогоплательщик имеет право уменьшить общую сумму налога на добавленную стоимость, исчисленную в соответствии со статьей 166 НК РФ, на установленные статьей 171 НК РФ налоговые вычеты.

Согласно пункту 2 статьи 171 НК РФ 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 Кодекса.

Положениями пункта 2 статьи 173 НК РФ предусмотрено, что если сумма налоговых вычетов в каком-либо налоговом периоде превышает общую сумму налога, исчисленную в соответствии со статьей 166 НК РФ и увеличенную на суммы налога, восстановленного в соответствии с пунктом 3 статьи 170 НК РФ, положительная разница между суммой налоговых вычетов и суммой налога, исчисленной по операциям, признаваемым объектом налогообложения в соответствии с подпунктами 1, 2 пункта 1 статьи 146 НК РФ, подлежит возмещению налогоплательщику в порядке и на условиях, предусмотренных статьей 176 НК РФ, за исключением случаев, когда налоговая декларация подана налогоплательщиком по истечении трех лет после окончания соответствующего налогового периода.

Таким образом, трехлетний срок, предусмотренный статьей 173 НК РФ, следует исчислять после окончания налогового периода, в котором возникли налоговая база по НДС и сумма налога, исчисленная с этой налоговой базы, при наличии полученных налогоплательщиком счетов-фактур и соответствующих первичных документов, подтверждающих принятие на учет приобретенных им товаров (работ, услуг).

Из Постановления Президиума Высшего Арбитражного суда Российской Федерации №2217/10 от 16.06.2010 прямо следует, что непременным условием для применения налогового вычета и соответствующего возмещения сумм НДС является соблюдение трехлетнего срока, установленного пунктом 2 статьи 173 НК РФ. Восстановление указанного срока законодательством не предусмотрено.

Из пунктов 27, 28 Постановления Пленума Высшего Арбитражного суда Российской Федерации от 30.05.2014 №33 "О некоторых вопросах, возникающих у арбитражных судов при рассмотрении дел, связанных с взиманием налога на добавленную стоимость", следует, что налоговые вычеты могут быть отражены налогоплательщиком в налоговой декларации за любой из входящих в соответствующий трехлетний срок налоговых периодов, при этом правило пункта 2 статьи 173 НК РФ о трехлетнем сроке подачи налоговой декларации должно быть соблюдено налогоплательщиком и в случае включения им налоговых вычетов в подаваемую уточненную налоговую декларацию, вне зависимости от того, образуется ли в результате применения налоговых вычетов положительная или отрицательная разница (т.е. как сумма налога к возмещению, так и сумма налога к уплате в бюджет).

Установление законодателем указанного трехлетнего срока направлено на закрепление равновесия интересов участников и стабильность налоговых правоотношений. Обязанность по доказыванию правомерности применения вычетов по НДС, носящих заявительный характер, законодателем возложена на налогоплательщика.

В соответствии с пунктом 5 статьи 174 НК РФ налогоплательщики налога на добавленную стоимость обязаны представить в налоговые органы по месту своего учета соответствующую налоговую декларацию в срок не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

В связи с изложенным, срок предоставления налоговой декларации по НДС за 3 квартал 2011 год определен не позднее 20.10.2011. Между тем, в нарушение пункта 5 статьи 174 НК РФ налогоплательщик представил декларацию по НДС за 3 квартал 2011 года с нарушением срока. Так, ИП Коваль представил в налоговый орган уточненную налоговую декларацию по НДС за 3 квартал 2011 года 30.10.2014.

Из содержания данной декларации следует, что налогоплательщиком заявлено возмещение налога из бюджета в сумме 1 062 292,58 руб.

В Определении Конституционного Суда Российской Федерации от 03.07.2008 N 630-О-П указано, что пункт 2 статьи 173 НК РФ предполагает, что налогоплательщик в рамках судопроизводства в арбитражном суде во всяком случае не может быть лишен возможности обратиться за защитой своего права на возмещение НДС и что арбитражный суд обязан установить, исследовать и оценить всю совокупность имеющих значение для правильного разрешения дела обстоятельств, которые должны учитываться при решении вопроса о возмещении данного налога, в том числе за пределами установленного пунктом 2 статьи 173 НК РФ срока, если реализации права налогоплательщика в течение этого срока препятствовали обстоятельства, связанные, в частности, с невыполнением налоговым органом возложенных на него обязанностей или с невозможностью получить возмещение, несмотря на своевременно предпринятые к тому действия со стороны налогоплательщика, и т.п.

В данном случае, как установлено судом первой инстанции предпринимателем не были своевременно совершены действия, необходимые для предъявления к вычету и возмещения НДС, а пропуск срока, предусмотренного пунктом 2 статьи 173 НК РФ, не связан с ненадлежащим выполнением налоговым органом своих обязанностей либо другими объективными факторами, препятствующими реализации налогоплательщиком предусмотренного законом права на налоговые вычеты.

Таким образом, судебная коллегия признает правомерным вывод суда первой инстанции в обжалуемом решении об отсутствии у налогового органа законных оснований для возмещения спорной суммы НДС из бюджета.

**Дело №А51-19595/2015**

ООО "Лечебно-Диагностический Центр "Мечников" (далее - заявитель, общество, налогоплательщик, ООО "ЛДЦ Мечников") обратилось в арбитражный суд с заявлением о признании незаконным решения ИФНС России по Ленинскому району г. Владивостока от 30.06.2015 о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения в части доначисления НДФЛ в сумме 2 780 675 руб., пени по НДФЛ в сумме 626 797 руб., штрафных санкций по НДФЛ по статье 123 НК РФ в сумме 1 059 262 руб., налога на прибыль в сумме 1 361 098 руб., пени по налогу на прибыль в сумме 374 822 руб., штрафных санкций по налогу на прибыль по пункту 1 статьи 122 НК РФ в сумме 136 110 руб., единого налога, уплачиваемого в связи с применением упрощенной системы налогообложения в сумме 736 225 руб., пени по УСН в сумме 127 572 руб., штрафных санкций по УСН по пункту 1 статьи 122 НК РФ в сумме 73 623 руб.

 Решением от 11.04.2016 суд отказал в удовлетворении заявленных требований. Постановлением Пятого арбитражного апелляционного суда от 23.06.2016 решение суда оставлено без изменения.

Отказывая в удовлетворении требований Общества, суд указал следующее.

В соответствии с подпунктом 1, 4 пункта 2 статьи 40 НК РФ налоговые органы при осуществлении контроля за полнотой исчисления налогов вправе проверять правильность применения цен по сделкам между взаимозависимыми лицами; правильность применения цен по сделкам в случае отклонения более чем на 20 процентов в сторону повышения или понижения от уровня цен, применяемых налогоплательщиком по идентичным (однородным) товарам (работам, услугам) в пределах непродолжительного периода времени.

На основании статьи 20 НК РФ взаимозависимыми лицами для целей налогообложения признаются физические лица и (или) организации, отношения между которыми могут оказывать влияние на условия или экономические результаты их деятельности или деятельности представляемых ими лиц, а именно: лица состоят в соответствии с семейным законодательством Российской Федерации в брачных отношениях, отношениях родства или свойства, усыновителя и усыновленного, а также попечителя и опекаемого.

Пунктом 3 статьи 40 НК РФ установлено, что налоговый орган вправе вынести мотивированное решение о доначислении налога и пени, рассчитанных таким образом, как если бы результаты этой сделки были оценены исходя из применения рыночных цен на соответствующие товары, работы или услуги.

Согласно пункту 1 статьи 105.1 НК РФ если особенности отношений между лицами могут оказывать влияние на условия и (или) результаты сделок, совершаемых этими лицами, и (или) экономические результаты деятельности этих лиц или деятельности представляемых ими лиц, указанные в настоящем пункте лица признаются взаимозависимыми для целей налогообложения (далее - взаимозависимые лица).

Для признания взаимной зависимости лиц учитывается влияние, которое может оказываться в силу участия одного лица в капитале других лиц, в соответствии с заключенным между ними соглашением либо при наличии иной возможности одного лица определять решения, принимаемые другими лицами. При этом такое влияние учитывается независимо от того, может ли оно оказываться одним лицом непосредственно и самостоятельно или совместно с его взаимозависимыми лицами, признаваемыми таковыми в соответствии с настоящей статьей.

В соответствии с пунктом 1 статьи 105.7 НК РФ при проведении налогового контроля в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами (в том числе при сопоставлении коммерческих и (или) финансовых условий анализируемой сделки и ее результатов с коммерческими и (или) финансовыми условиями сопоставимых сделок и их результатами) налоговый орган использует следующие методы: 1) метод сопоставимых рыночных цен; 2) метод цены последующей реализации; 3) затратный метод; 4) метод сопоставимой рентабельности; 5) метод распределения прибыли. Также допускается использование комбинации двух и более методов.

Пунктом 9 статьи 105.7 НК РФ предусмотрено, что в случае, если методы, указанные в пункте 1 статьи 105.7 НК РФ, не позволяют определить, соответствует ли цена товара (работы, услуги), примененная в разовой сделке, рыночной цене, соответствие цены, примененной в такой сделке, рыночной цене может быть определено исходя из рыночной стоимости предмета сделки, устанавливаемой в результате независимой оценки в соответствии с законодательством Российской Федерации или иностранных государств об оценочной деятельности.

Довод общества о том, что налоговый орган применил норму, закрепленную в пункте 9 статьи 105.7 НК РФ к правоотношения 2011 года, не подлежащую применению ввиду того, что она в указанный период не действовала, правомерно отклонен судом первой инстанции, поскольку неточность в виде ссылки на статью 105.7 НК РФ вместо статьи 40 НК РФ не повлияла на начисленные суммы налогов.

Налоговым органом в ходе проверки было установлено, что в 2011-2013 годах ИП Багрянцев В.Н., одновременно являясь учредителем (доля участия - 48%) и руководителем ООО "ЛДЦ "Мечников", сдавал в аренду указанному обществу имущество (оборудование) для оказания медицинских услуг.

В связи с указанными обстоятельствами инспекцией назначена оценочная экспертиза стоимости арендной платы за пользование имуществом (мебелью, инвентарем, медицинским оборудованием) по договорам аренды имущества (оборудования) от 28.01.2011 (с дополнительным соглашением от 31.03.2011), от 01.01.2012, от 01.01.2013, заключенными между ООО "ЛДЦ "Мечников" и ИП Багрянцев В.Н. (взаимозависимыми лицами) на предмет соответствия рыночным ценам.

Эксперт, определяя арендную плату на предмет соответствия рыночным ценам, проанализировал рынок аренды медицинского оборудования, мебели и инвентаря, кредитный рынок, рынок лизинга медицинского оборудования.

Согласно экспертным заключениям от 24.06.2015 наиболее вероятная величина арендной платы за пользование имуществом (мебелью, инвентарем, медицинским оборудованием) по указанным выше договорам аренды за 2011 год составила 531 912,62 руб. (по данным налогоплательщика, согласно актам 2 521 172,27 руб.), за 2012 год - 2 466 582,48 руб. (по данным налогоплательщика, согласно актам 8 774 830,56 руб.), за 2013 год - 2 472 635,13 руб. (по данным налогоплательщика, согласно актам 9 179 359 руб.). Из чего следует, что налогоплательщик значительно завысил сумму расходов.

В целях установления рыночных цен аренды оборудования и имущества инспекцией были направлены запросы в компетентные органы и организации с аналогичным ООО "ЛДЦ "Мечников" видами деятельности (медицинская деятельность), ответы получены по 9 запросам.

Однако, ни одна из запрашиваемых организаций не представила информации о рыночной стоимости имущества и оборудования по причине отсутствия такой информации. В связи с чем, инспекции не представилось возможным применить метод сопоставимых рыночных цен. Вместе с тем, инспекция не могла использовать и метод цены последующей реализации, так как ООО "ЛДЦ "Мечников" в проверяемом периоде имущество (оборудование) в аренду не сдавалось. Кроме того, у инспекции отсутствовала возможность применения затратного метода, метода сопоставимой рентабельности и метода распределения прибыли, поскольку информация от сопоставимых организаций (с аналогичным видом деятельности, осуществляемой ими в сопоставимых экономических (коммерческих) условиях относительно анализируемой сделки) у налогового органа отсутствовала.

При этом суд полагает, что налоговый орган обосновал невозможность применения иных методов определения рыночных цен, предусмотренных разделом V.1 НК РФ.

С учетом изложенного, материалами налоговой проверки доказан факт получения налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды путем уменьшения налоговой базы посредством манипулирования суммой арендных платежей по рассматриваемым договорам аренды, и правомерности действий инспекции по доначислению разницы между ценой сделки по договорам аренды и установленному уровню рыночных цен.

Довод заявителя том, что заключенные договоры аренды в 2011-2013 годах не являются разовыми сделками и к ним не применимы нормы пункта 9 статьи 105.7 НК РФ правомерно был отклонен судом первой инстанции.

Согласно разъяснениям Министерства финансов Российской Федерации, изложенным в письме Минфина России от 29.04.2014 N 03-01-РЗ/20100, разовые сделки следует разграничивать на сделки, относящиеся и не относящиеся к основной деятельности организации. Так, разовые (единичные) сделки в зависимости от хозяйственной ситуации могут быть неразрывно связаны с основной деятельностью организации.

При этом в ситуациях, когда сделки не относятся к основной деятельности организации, но при этом осуществляются на периодической основе, в первую очередь, в целях определения соответствия цены, установленной в таких сделках рыночной, необходимо руководствоваться методами, указанными в пункте 1 статьи 105.7 Кодекса.

В свою очередь, в случае, если методы, указанные в пункте 1 статьи 105.7 Кодекса, не позволяют определить, соответствует ли цена товара (работы, услуги), примененная в сделке, рыночной цене, по мнению Министерства финансов Российской Федерации, налогоплательщики могут применить иные методы и подходы к ценообразованию, не предусмотренные указанной статьей.

В рассматриваемом случае, несмотря на то, что сделки по аренде оборудования между ООО "ЛДЦ "Мечников" и ИП Багрянцевым В.Н. осуществлялись на периодической основе ежегодно, данные сделки не относятся к основной деятельности общества - врачебной практике (код ОКВЭД 85.12), следовательно, применение в рамках налогового контроля иных методов, предусмотренных разделом V.1 НК РФ, является правомерным.

При этом заключения эксперта от 24.06.2015 не могут быть признаны недопустимыми доказательствами по мотиву несогласия налогоплательщика с применением инспекцией нормы пункта 9 статьи 105.7 НК РФ.

Довод Общества о том, что в компетенцию территориальных налоговых органом не входит проверка соответствия цен между взаимозависимыми лицами коллегией отклоняется ввиду следующего.

Так согласно апелляционному определению Верховного суда Российской Федерации от 12.05.2016 N АПЛ16-124, где оценивая законность письма Минфина России от 18.10.2012 N 03-01-18/8-145, Верховный суд пришел к выводу, что территориальные налоговые органы при проведении ими выездных и камеральных проверок могут применять положения статьи 105.7 НК РФ в случае установления фактов уклонения от налогообложения в результате манипулирования ценами в сделках с целью получения необоснованной налоговой выгоды.

Указанным определением апелляционная коллегия изменила решение Верховного Суда Российской Федерации от 1 февраля 2016 года, исключив из мотивировочной части решения вывод суда о том, что абзац двенадцатый письма Министерства финансов Российской Федерации от 18 октября 2012 года N 03-01-18/8-145 "О применении положений статьи 105.3 Налогового кодекса Российской Федерации" не адресован территориальным налоговым органам.

Из пункта 9 Постановления Пленума ВАС России от 12.10.2006 N 53 следует, что установление судом наличия разумных экономических или иных причин (деловой цели) в действиях налогоплательщика осуществляется с учетом оценки обстоятельств, свидетельствующих о его намерениях получить экономический эффект в результате реальной предпринимательской или иной экономической деятельности.

При этом сама по себе налоговая выгода не может рассматриваться в качестве самостоятельной деловой цели, вследствие чего в случае, если суд установит, что главной целью, преследуемой налогоплательщиком, являлось получение дохода исключительно или преимущественно за счет налоговой выгоды в отсутствие намерения осуществлять реальную экономическую деятельность, в признании обоснованности ее получения может быть отказано.

Налоговый орган, установив факт взаимозависимости участников сделок, приняв во внимание результат проведенных налоговым органом экспертиз рыночной стоимости арендной платы за пользование имуществом (мебелью, инвентарем, медицинским оборудованием) по договорам аренды имущества (оборудования), исследовав и оценив все приведенные доказательства проверки, пришел к выводу о получении заявителем необоснованной налоговой выгоды.

Коллегия пришла к выводу о том, что материалами налоговой проверки доказан факт получения налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды путем уменьшения налоговой базы посредством манипулирования суммой арендных платежей по рассматриваемым договорам аренды, и правомерности действий инспекции по доначислению разницы между ценой сделки по договорам аренды и установленному уровню рыночных цен.

Довод Общества о неправомерности действий инспекции по исключению из состава расходов сумм арендных платежей, так как согласно пункту 1 статьи 105.3 НК РФ объектом для налогообложения при доначислении налогов являются недополученные доходы, судом апелляционной инстанции не принимается ввиду следующего.

В пункте 1 статьи 105.3 НК РФ отражено, что в случае, если в сделках между взаимозависимыми лицами создаются или устанавливаются коммерческие или финансовые условия, отличные от тех, которые имели бы место в сделках, признаваемых в соответствии с настоящим разделом сопоставимыми, между лицами, не являющимися взаимозависимыми, то любые доходы (прибыль, выручка), которые могли бы быть получены одним из этих лиц, но вследствие указанного отличия не были им получены, учитываются для целей налогообложения у этого лица.

В данном случае налоговый орган анализировал сделки по заключению договоров аренды с целью доказывания факта получения обществом необоснованной налоговой выгоды вследствие манипуляции с ценами по договорам между взаимозависимыми лицами.

В силу пункта 6 статьи 226 НК РФ налоговые агенты обязаны перечислять суммы исчисленного и удержанного налога на доходы физических лиц не позднее дня фактического получения в банке наличных денежных средств на выплату дохода, а также дня перечисления дохода со счетов налоговых агентов в банке на счета налогоплательщика либо по его поручению на счета третьих лиц в банках.

Статьей 123 НК РФ предусмотрена ответственность за неправомерное неудержание и (или) неперечисление (неполное удержание и (или) перечисление) в установленный настоящим Кодексом срок сумм налога, подлежащего удержанию и перечислению налоговым агентом в виде штрафа в размере 20 процентов от суммы налога, подлежащей удержанию и (или) перечислению.

Материалами дела подтвержден факт не перечисления и несвоевременного перечисления обществом НДФЛ, а также вина общества, удержавшего НДФЛ из доходов работников и не перечислившего налог в установленный срок.

При анализе первичных расчетно-платежных документов ООО "ЛДЦ "Мечников" за проверяемый период, а именно: расчетных ведомостей по заработной плате, кассовых документов (расходных кассовых ордеров и платежных ведомостей на выплату заработной платы), банковских документов (платежных поручений на перечисление денежных средств на оплату труда), а также при анализе движения денежных средств на расчетных счетах общества инспекцией установлено, что суммы, отраженные в первичных расчетно-платежных документах общества, соответствуют бухгалтерским документам - оборотам по счету 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда", субсчету 68.1 "Расчеты по налогу на доходы физических лиц", счету 50 "Касса", счету 51 "Расчетный счет", а также показателям, отраженным в регистрах налогового учета. Отсутствие налоговых карточек на работников за 2011-2014 годы не повлияло на правильность определения налоговых обязательств общества, поскольку выявленные нарушения подтверждаются иными документами.

Кроме того, по итогам проверки полноты и своевременности перечисления НДФЛ в бюджет налоговым органом составлена Справка о помесячном удержании и перечислении сумм НДФЛ, в которой содержится расчет задолженности по перечислению налога в бюджет.

Согласно анализу о помесячном удержании и перечислении сумм НДФЛ за проверяемый период, установлено, что в нарушение пункта 6 статьи 226 НК РФ налог на доходы физических лиц ООО "ЛДЦ "Мечников" перечислялся в бюджет несвоевременно и не в полном объеме на протяжении всего проверяемого периода. Доказательств обратного обществом не представлено.

В ходе выездной налоговой проверки было установлено, что на дату окончания проверяемого периода, на 30.11.2014, у общества имела место задолженность по удержанному с работников ООО "ЛДЦ "Мечников", но не перечисленному в бюджет налогу на доходы физических лиц за период с 01.01.2011 по 30.11.2014 в сумме 2 780 675,0 руб., в том числе: за 2011 год - 489 431,0 руб., за 2012 год - 369 126,0 руб., за 2013 год - 415 485,0 руб., за период с 01.01.2014 по 30.11.2014 - 1 506 633,0 руб. На дату вынесения оспариваемого решения данная задолженность по налогу на доходы физических лиц обществом не была погашена.

Всего сумма налога, перечисленная с нарушением установленного срока, составила 6 340 537 рублей.

Таким образом, сумма штрафной санкции по статье 123 НК РФ, за неправомерное не перечисление и несвоевременное не перечисление (не в установленный срок) сумм НДФЛ, подлежащего перечислению налоговым агентом была рассчитана инспекцией верно, так как исходя из положений статьи 123 НК РФ ответственность возлагается на налогового агента и в виде штрафа от не перечисленной суммы НДФЛ (формирующей недоимку по налогу перед бюджетом), и в виде штрафа от несвоевременно перечисленной в бюджет суммы удержанного у работника НДФЛ.