



ВЫСШИЙ АРБИТРАЖНЫЙ СУД РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ПОСТАНОВЛЕНИЕ Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации

№ 14473/10

Москва

9 марта 2011 г.

Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в составе:

председательствующего – Председателя Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации Иванова А.А.;

членов Президиума: Амосова С.М., Андреевой Т.К., Бациева В.В., Валявиной Е.Ю., Витрянского В.В., Завьяловой Т.В., Иванниковой Н.П., Козловой О.А., Маковской А.А., Пановой И.В., Першутова А.Г., Сарбаша С.В., Юхнея М.Ф. –

рассмотрел заявление Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 14 по Алтайскому краю о пересмотре в порядке надзора решения Арбитражного суда Алтайского края от 28.12.2009 по делу № А03-12754/2009, постановления Седьмого арбитражного апелляционного суда от 06.04.2010 и постановления Федерального арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 15.07.2010 по тому же делу.

В заседании приняли участие представители заявителя – Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 14 по Алтайскому краю – Красилов Е.П., Овчар О.В., Соболев А.Н., Юдин С.В.

Заслушав и обсудив доклад судьи Першутова А.Г., а также объяснения представителей заявителя, Президиум установил следующее.

Межрайонной инспекцией Федеральной налоговой службы № 14 по Алтайскому краю (далее – инспекция) проведена выездная налоговая проверка индивидуального предпринимателя Белозерцевой В.П. (далее – предприниматель Белозерцева В.П.) по вопросам соблюдения законодательства о налогах и сборах, правильности исчисления и своевременности их уплаты.

По итогам проверки на основании акта от 03.06.2009 № АП-004-13 инспекцией принято решение от 29.06.2009 № РА-004-13 (далее – решение инспекции), которым предпринимателю Белозерцевой В.П. доначислены налог на добавленную стоимость, налог на доходы физических лиц и единый социальный налог в общей сумме 6 757 386 рублей 64 копеек, начислены 1 643 714 рублей 60 копеек пеней и 1 351 477 рублей 93 копейки штрафа, предусмотренного статьей 122 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – Кодекс).

Основанием для принятия данного решения инспекции послужило непредставление предпринимателем Белозерцевой В.П. утраченных, по ее свидетельству, в связи с затоплением квартиры первичных документов, подтверждающих обоснованность применения заявленных сумм расходов и налоговых вычетов.

Не согласившись с решением инспекции, предприниматель Белозерцева В.П. обратилась в Арбитражный суд Алтайского края с заявлением о признании его недействительным.

Решением Арбитражного суда Алтайского края от 28.12.2009 требование предпринимателя Белозерцевой В.П. удовлетворено в части доначисления 3 389 716 рублей налога на добавленную стоимость,

823 051 рубля 45 копеек пеней по нему, 677 943 рублей 20 копеек штрафа, предусмотренного пунктом 1 статьи 122 Кодекса, 2 727 542 рублей 05 копеек налога на доходы физических лиц, 722 180 рублей 91 копейки пеней по нему, 545 508 рублей 41 копейки штрафа, 506 370 рублей 59 копеек единого социального налога, зачисляемого в федеральный бюджет, 71 069 рублей 12 копеек пеней по нему, 101 274 рублей 11 копеек штрафа; в удовлетворении остальной части требования отказано.

Постановлением Седьмого арбитражного апелляционного суда от 06.04.2010 решение суда первой инстанции оставлено без изменения.

Федеральный арбитражный суд Западно-Сибирского округа постановлением от 15.07.2010 названные судебные акты оставил без изменения.

В заявлении, поданном в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации, инспекция просит отменить решение суда первой инстанции и постановления судов апелляционной и кассационной инстанций в части, касающейся налогов на добавленную стоимость и на доходы физических лиц, ссылаясь на нарушение единообразия в толковании и применении судами норм права.

В отзыве на заявление предприниматель Белозерцева В.П. просит оставить указанные судебные акты без изменения как соответствующие действующему законодательству.

Проверив обоснованность доводов, изложенных в заявлении, отзыве на него и выступлениях присутствующих в заседании представителей участвующего в деле лица, Президиум считает, что оспариваемые судебные акты подлежат отмене в части, касающейся налога на добавленную стоимость, по следующим основаниям.

Согласно подпунктам 3, 8 пункта 1 статьи 23 Кодекса 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.

Подпунктом 7 пункта 1 статьи 31 Кодекса предусмотрено, что налоговые органы вправе определять суммы налогов, подлежащие уплате налогоплательщиками, расчетным путем на основании имеющейся у них информации о налогоплательщике, а также данных об иных аналогичных налогоплательщиках в случаях, в частности, отсутствия учета доходов и расходов, учета объектов налогообложения или ведения учета с нарушением установленного порядка, приведшего к невозможности исчислить налоги.

В ходе рассмотрения дела суды пришли к выводу, что инспекция могла определить расчетным методом налог на добавленную стоимость. При этом, ссылаясь на пункт 7 статьи 166 Кодекса, суды указали на возможность применения расчетного метода не только для определения налоговой базы по названному налогу, но и для определения суммы налоговых вычетов.

Между тем в части, касающейся налоговых вычетов по налогу на добавленную стоимость, с таким выводом нельзя согласиться ввиду следующего.

Статьей 166 Кодекса установлен порядок исчисления налога на добавленную стоимость исходя из налоговой базы, определяемой в соответствии со статьями 154 – 159 и 162 Кодекса, то есть 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 статьям 171, 172 Кодекса.

В пункте 7 статьи 166 Кодекса 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 пункта 7 названной статьи Кодекса в отношении налоговых вычетов не применимо.

Вместе с тем пунктом 1 статьи 171 Кодекса определено, что налогоплательщик имеет право уменьшить общую сумму налога на добавленную стоимость, исчисленную в соответствии со статьей 166, на установленные статьей 171 налоговые вычеты. При этом, как следует из статьи 173 Кодекса, 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 пункту 1 статьи 172 Кодекса налоговые вычеты, предусмотренные статьей 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 Российской Федерации.

В силу пункта 1 статьи 169 Кодекса счет-фактура является документом, служащим основанием для принятия покупателем предъявленных продавцом товаров (работ, услуг), имущественных прав сумм налога на добавленную стоимость к вычету в порядке, установленном Кодексом.

Анализ приведенных норм в их взаимосвязи позволяет признать, что документальное обоснование права на налоговый вычет сумм налога на добавленную стоимость, уплаченных контрагентам при приобретении

товаров (работ, услуг), лежит на налогоплательщике. При этом исключена возможность использования в целях определения суммы налоговых вычетов расчетного метода.

Следовательно, на предпринимателе Белозерцевой В.П. лежала обязанность представить в инспекцию документы, обосновывающие заявленный ею налоговый вычет. При утрате в результате затопления квартиры первичных бухгалтерских документов такими документами могли служить копии счетов-фактур, а также иных документов, подтверждающих сумму налога на добавленную стоимость, предъявленную к оплате по счетам-фактурам контрагентами предпринимателя Белозерцевой В.П. при расчетах за поставленные товары (работы, услуги).

Вывод судов об обязанности инспекции в данном случае определить расчетным путем сумму налоговых вычетов по налогу на добавленную стоимость является ошибочным.

Поскольку предприниматель Белозерцева В.П. не подтвердила надлежащими документами суммы налоговых вычетов по названному налогу, инспекция вправе была их не принять.

Такая позиция изложена, в частности, в постановлении Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 30.10.2007 № 8686/07.

В то же время заявление инспекции об отмене оспариваемых судебных актов в части налога на доходы физических лиц удовлетворению не подлежит по следующим основаниям.

Согласно статье 209 Кодекса объектом обложения налогом на доходы физических лиц признается доход, полученный налогоплательщиками от источников в Российской Федерации и за ее пределами.

В соответствии с пунктом 3 статьи 210 Кодекса для доходов, в отношении которых предусмотрена налоговая ставка, установленная

пунктом 1 статьи 224 Кодекса, налоговая база определяется как денежное выражение таких доходов, подлежащих налогообложению, уменьшенных на сумму налоговых вычетов, предусмотренных статьями 218 – 221 Кодекса, с учетом особенностей, установленных главой 23 «Налог на доходы физических лиц».

В силу статьи 221 Кодекса право на получение профессиональных налоговых вычетов имеют в том числе физические лица, зарегистрированные в установленном действующим законодательством порядке и осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, – в сумме фактически произведенных ими и документально подтвержденных расходов, непосредственно связанных с извлечением доходов. При этом состав указанных расходов, принимаемых к вычету, определяется налогоплательщиком самостоятельно в порядке, аналогичном порядку определения расходов для целей налогообложения, установленному главой 25 «Налог на прибыль организаций».

Таким образом, обязанность подтвердить понесенные расходы возлагается на налогоплательщика.

При исчислении налога на доходы физических лиц инспекция применила положения абзаца четвертого пункта 1 статьи 221 Кодекса о возможности применения профессионального налогового вычета в размере 20 процентов общей суммы доходов, полученной индивидуальным предпринимателем от предпринимательской деятельности, в случае, если налогоплательщик не в состоянии документально подтвердить свои расходы.

В то же время в соответствии с подпунктом 7 пункта 1 статьи 31 Кодекса налоговые органы вправе определять суммы налогов, подлежащие уплате налогоплательщиками, расчетным путем на основании имеющейся у них информации о налогоплательщике, а также данных об иных аналогичных налогоплательщиках в случаях, в частности, отсутствия учета

доходов и расходов, учета объектов налогообложения или ведения учета с нарушением установленного порядка, приведшего к невозможности исчислить налоги.

Суды, признавая решение инспекции в указанной части недействительным, исходили из того, что инспекция должна была определить сумму налога на доходы физических лиц расчетным методом в соответствии с подпунктом 7 пункта 1 статьи 31 Кодекса.

При этом инспекция, реализуя данные полномочия, направляла запросы в другие налоговые органы с целью получения информации об иных аналогичных налогоплательщиках, оставшиеся без ответа.

Однако инспекция определила доходы предпринимателя Белозерцевой В.П., используя не только сведения, указанные ею самой в налоговой декларации, но и результаты встречной проверки контрагента предпринимателя Белозерцевой В.П. – закрытого акционерного общества «Курорт Белокуриха».

Поскольку одну из составляющих частей для определения налоговой базы по налогу на доходы физических лиц – доходы – инспекция определила расчетным методом, то и другую ее часть – налоговые вычеты – инспекция также должна была определить расчетным методом.

При названных обстоятельствах положения абзаца четвертого пункта 1 статьи 221 Кодекса о возможности применения профессионального налогового вычета в размере 20 процентов общей суммы доходов, полученной индивидуальным предпринимателем от предпринимательской деятельности, не освобождают налоговый орган от обязанности определения суммы налога на доходы физических лиц расчетным путем в соответствии с подпунктом 7 пункта 1 статьи 31 Кодекса на основании имеющейся у него информации о предпринимателе, а также сведений об иных аналогичных налогоплательщиках.

Таким образом, оспариваемые судебные акты подлежат отмене в силу пункта 1 части 1 статьи 304 Арбитражного процессуального кодекса

Российской Федерации как нарушающие единообразие в толковании и применении арбитражными судами норм права.

Учитывая изложенное и руководствуясь статьей 303, пунктом 3 части 1 статьи 305, статьей 306 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации

ПОСТАНОВИЛ:

решение Арбитражного суда Алтайского края от 28.12.2009 по делу № А03-12754/2009, постановление Седьмого арбитражного апелляционного суда от 06.04.2010 и постановление Федерального арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 15.07.2010 по тому же делу в части признания недействительным решения Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы по Алтайскому краю № 14 от 29.06.2009 № РА-0011-14 о доначислении индивидуальному предпринимателю Белозерцевой В.П. 3 389 716 рублей налога на добавленную стоимость, начислении 823 051 рубля 45 копеек пеней, 677 943 рублей 20 копеек штрафа, предусмотренного пунктом 1 статьи 122 Налогового кодекса Российской Федерации, отменить.

В удовлетворении заявления индивидуального предпринимателя Белозерцевой В.П. в указанной части отказать.

В остальной части названные судебные акты оставить без изменения.

Председательствующий

А.А. Иванов