



ВЫСШИЙ АРБИТРАЖНЫЙ СУД РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ПОСТАНОВЛЕНИЕ Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации

№ 505/10

Москва

27 июля 2010 г.

Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в составе:

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

членов Президиума – Андреевой Т.К., Бабкина А.И., Завьяловой Т.В., Иванниковой Н.П., Козловой О.А., Першутова А.Г., Сарбаша С.В., Слесарева В.Л., Юхнея М.Ф. –

рассмотрел заявление Инспекции Федеральной налоговой службы по городу Кемерово о пересмотре в порядке надзора решения Арбитражного суда Кемеровской области от 31.03.2009 по делу № А27-1847/2009-2, постановления Седьмого арбитражного апелляционного суда от 08.06.2009 и постановления Федерального арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 01.10.2009 по тому же делу.

В заседании приняли участие представители Инспекции Федеральной налоговой службы по городу Кемерово – Злобин А.В.,

Иншина Ц.К., Овчар О.В., Решетникова Н.Ю., Севостьянова С.А., Чугунова Ю.М.

Заслушав и обсудив доклад судьи Бабкина А.И., а также объяснения представителей участвующего в деле лица, Президиум установил следующее.

Инспекцией Федеральной налоговой службы по городу Кемерово (далее – инспекция) по результатам выездной налоговой проверки индивидуального предпринимателя Гейжина Олега Евгеньевича (далее – предприниматель) за период с 01.01.2005 по 31.12.2006 составлен акт от 28.08.2008 № 117 и принято решение от 23.10.2008 № 758 (далее – решение инспекции), согласно которому предприниматель привлечен к налоговой ответственности на основании пункта 1 статьи 122 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – Кодекс) за неуплату (неполную уплату) за 2006 год налога на доходы физических лиц и единого социального налога в виде 11 686 795 рублей 80 копеек и 1 800 020 рублей 42 копеек штрафа соответственно; ему предложено уплатить недоимку – 58 433 979 рублей налога на доходы физических лиц и 9 000 102 рубля 12 копеек единого социального налога, – а также пени.

По мнению инспекции, предпринимателем необоснованно получена налоговая выгода в результате неправомерного увеличения налоговых вычетов при исчислении налога на доходы физических лиц и завышения затрат при определении единого социального налога.

Не согласившись с данными выводами, предприниматель обжаловал решение инспекции в судебном порядке.

Решением Арбитражного суда Кемеровской области от 31.03.2009 решение инспекции признано недействительным в части привлечения предпринимателя к ответственности в виде штрафа. В удовлетворении остальной части заявленного требования отказано.

Постановлением Седьмого арбитражного апелляционного суда от 08.06.2009 (с учетом определения от 09.06.2009 об исправлении описки)

решение суда первой инстанции в отношении отказа в удовлетворении требования отменено, требование предпринимателя в этой части удовлетворено. В остальной части решение суда первой инстанции оставлено без изменения.

Федеральный арбитражный суд Западно-Сибирского округа постановлением от 01.10.2009 оставил решение суда первой инстанции и постановление суда апелляционной инстанции без изменения.

В заявлении, поданном в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации, о пересмотре в порядке надзора указанных судебных актов инспекция просит их отменить, ссылаясь на нарушение единообразия в толковании и применении норм права, и принять новый судебный акт об отказе в удовлетворении требования предпринимателя полностью.

Проверив обоснованность доводов, изложенных в заявлении и выступлениях присутствующих в заседании представителей инспекции, Президиум считает, что обжалуемые судебные акты подлежат отмене с направлением дела на новое рассмотрение по следующим основаниям.

В соответствии с подпунктом 1 пункта 1 статьи 227 Кодекса физические лица, зарегистрированные в установленном действующим законодательством порядке и осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, производят исчисление и уплату налога с доходов, полученных от осуществления такой деятельности.

Согласно статье 210 Кодекса налоговая база по налогу на доходы физических лиц определяется как денежное выражение доходов, подлежащих налогообложению, уменьшенных на сумму налоговых вычетов, предусмотренных статьями 218 – 221 Кодекса.

В силу статьи 221 Кодекса при исчислении налоговой базы по налогу на доходы физических лиц право на получение профессиональных налоговых вычетов имеют налогоплательщики, перечисленные в пункте 1 статьи 227 Кодекса, в сумме фактически произведенных ими и

документально подтвержденных расходов, непосредственно связанных с извлечением доходов. Состав расходов, принимаемых к вычету, определяется налогоплательщиком самостоятельно в порядке, аналогичном порядку определения расходов для целей налогообложения, установленному главой 25 «Налог на прибыль организаций» Кодекса.

В соответствии со статьями 236, 237 Кодекса, действовавшими в спорный период, объектом обложения единым социальным налогом для налогоплательщиков – индивидуальных предпринимателей признаются доходы от предпринимательской либо иной профессиональной деятельности за вычетом расходов, связанных с их извлечением.

Налоговая база по данному налогу определяется как сумма доходов, полученных ими за налоговый период от указанной деятельности, за вычетом расходов, связанных с их извлечением. При этом состав расходов, принимаемых к вычету, определяется в порядке, аналогичном порядку определения состава затрат, установленных для плательщиков налога на прибыль соответствующими статьями главы 25 Кодекса.

Согласно статье 252 Кодекса расходы – это обоснованные и документально подтвержденные затраты, осуществленные (понесенные) налогоплательщиком; обоснованные расходы – экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме; документально подтвержденные расходы – затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством Российской Федерации. При этом 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 доходы физических лиц и единого социального налога необходимо исходить из реальности расходов, произведенных в целях получения дохода, а также их документального подтверждения.

Пунктом 1 постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» разъяснено: основанием получения налоговой выгоды является представление налогоплательщиком в налоговый орган всех надлежащим образом оформленных документов, если налоговым органом не доказано, что содержащиеся в них сведения неполны, недостоверны и (или) противоречивы.

Как установлено инспекцией, в 2005 – 2006 годах предприниматель приобретал векселя, в том числе простые векселя обществ с ограниченной ответственностью «Торговый дом «Сибирь» и «Сибирь-Капитал» (далее – общества «Торговый дом «Сибирь» и «Сибирь-Капитал»), у различных контрагентов, в том числе у обществ с ограниченной ответственностью «Спецкомплект», «Марто» (далее – общества «Спецкомплект», «Марто»).

По мнению инспекции, предпринимателем необоснованно получена налоговая выгода в результате завышения налоговых вычетов при исчислении налога на доходы физических лиц и затрат по единому социальному налогу, так как представленные им документы для подтверждения расходов на приобретение векселей у обществ «Спецкомплект» и «Марто» содержат недостоверные сведения; сделки с данными контрагентами не имеют цели осуществления реальной хозяйственной деятельности; платежи по векселям не были обеспечены; векселя не могли быть предъявлены к оплате указанному в них лицу, в частности обществу «Торговый дом «Сибирь», поскольку по месту регистрации оно никогда не находилось; указанные векселя не могут рассматриваться в качестве ценных бумаг; операции предпринимателя по приобретению векселей направлены исключительно на неправомерное уменьшение налогов, подлежащих уплате в бюджет.

Суд первой инстанции признал изложенные выводы инспекции обоснованными, исходя из следующего.

В соответствии со статьями 49, 51 Гражданского кодекса Российской Федерации правоспособность юридического лица возникает в момент его создания, то есть со дня внесения соответствующей записи в Единый государственный реестр юридических лиц.

Как следует из материалов дела и установлено судом первой инстанции и не опровергнуто судами апелляционной и кассационной инстанций, общество «Марто» создано 27.04.2006, в этот же день поставлено на налоговый учет и ему присвоен идентификационный номер налогоплательщика (ИНН 5401267995), первое поступление денежных средств на открытый обществом в банке счет состоялось 23.05.2006 (190 000 рублей), фактов поступления на этот счет кредитных средств зафиксировано не было.

Между тем предпринимателем представлены документы о том, что векселя у данной организации приобретались с 30.03.2006, причем первая сделка состоялась на сумму 1 506 900 рублей.

Кроме того, в авансовом отчете о расходах на приобретение векселей и в чеках указаны даты, предшествующие дате создания общества «Марто», но вместе с тем содержится ИНН 5401267995, полученный обществом 27.04.2006 (день его создания и постановки на налоговый учет), а договоры и акты приема-передачи векселей с датами до 27.04.2006 оформлены от имени несуществующего юридического лица, так как действия не прошедшего государственную регистрацию хозяйствующего субъекта, направленные на установление, изменение и прекращение гражданских прав и обязанностей, не соответствуют закону и не имеют юридических последствий.

Довод предпринимателя о том, что им проявлена достаточная осмотрительность и осторожность в выборе контрагента (предварительное получение из официальных источников информации о его государственной регистрации), противоречит обстоятельствам дела, так как сделки по приобретению векселей у общества «Марто» начались

раньше, чем состоялась государственная регистрация общества. Отсутствие государственной регистрации юридического лица исключает возможность получения из официальных источников информации об его создании.

Таким образом, копии договоров, актов приема-передачи векселей, авансовых отчетов и чеков контрольно-кассовых аппаратов, оформленных до создания общества «Марто», не могут являться документальным подтверждением расходов предпринимателя в целях исчисления налога на доходы физических лиц и единого социального налога.

Судом первой инстанции установлено, что документы, представленные предпринимателем в подтверждение хозяйственных операций с обществом «Спецкомплект» инспекцией также не приняты, поскольку оформлены в период с 31.03.2006 по 31.12.2006, когда лицо, указанное в них как учредитель и руководитель общества и якобы подписавшее их, находилось под стражей в следственном изоляторе.

Кроме того, согласно заключениям почерковедческой экспертизы от 22.10.2008 № 372, 373 и 374, проведенной обществом с ограниченной ответственностью «Экспертно-юридический отдел» (город Новокузнецк), в копиях договоров, счетов-фактур подписи от имени лиц, значащихся в качестве руководителей обществ «Спецкомплект» и «Марто», выполнены иными лицами. В ответ на требование инспекции от 24.09.2008 о представлении оригиналов первичных документов (договоров и актов приема-передачи) предпринимателем вновь представлены только их копии, а физические лица, числящиеся согласно учредительным документам учредителями и руководителями названных организаций, в ходе проведенных проверок отрицали какую-либо связь с ними.

Инспекцией в ходе налоговой проверки установлено и доказано в суде, что расчетные счета предпринимателя использовались для перечисления на них средств от продажи векселей, а оплата

приобретенных векселей обществам «Спецкомплект» и «Марто» производилась предпринимателем исключительно наличными денежными средствами в суммах от 1 506 900 до 4 175 600 рублей. При этом чеки контрольно-кассовых аппаратов, представленные в подтверждение оплаты, произведены на аппаратах, не зарегистрированных в налоговых органах. Какого-либо объяснения причин такого способа расчетов с контрагентами с учетом размеров денежных сумм предприниматель не представил.

Суд первой инстанции правомерно исходил из того, что представление в налоговый орган необходимых документов не влечет автоматического принятия заявленных расходов для уменьшения суммы дохода в целях налогообложения, поэтому при решении вопроса о правомерности исчисления предпринимателем налога на доходы физических лиц и единого социального налога учитывал доказанные инспекцией факты недостоверности и противоречивости представленных предпринимателем документов.

Согласно части 3 статьи 71 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации доказательство признается судом достоверным, если в результате его проверки и исследования выясняется, что содержащиеся в нем сведения соответствуют действительности.

Суд первой инстанции с учетом этих условий пришел к обоснованному выводу о том, что в нарушение пункта 3 статьи 237, пункта 1 статьи 252 Кодекса предпринимателем представлены недостоверные документы, которые не подтверждают реальности произведенных операций по приобретению им векселей у обществ «Спецкомплект» и «Марто» в спорные периоды. Других доказательств в обоснование указанных операций предприниматель не представил.

Таким образом, вывод суда первой инстанции об отсутствии документального подтверждения обоснованных затрат в целях осуществления предпринимательской деятельности является правильным.

Вместе с тем согласно абзацу четвертому пункта 1 статьи 221 Кодекса в случае, если налогоплательщик не в состоянии документально подтвердить свои расходы, связанные с предпринимательской деятельностью, профессиональный налоговый вычет производится в размере 20 процентов суммы дохода, полученного от предпринимательской деятельности. Однако вопрос о возможности применения данной нормы судами не рассмотрен.

Признавая недействительным решение инспекции о привлечении предпринимателя к налоговой ответственности в виде штрафа за неполную уплату налогов, суд первой инстанции счел, что доказательства вины предпринимателя в совершении налогового правонарушения инспекцией не представлены, а суды апелляционной и кассационной инстанций дополнили мотивы тем, что отсутствует само событие правонарушения.

Между тем судами в этой части не учтено следующее.

Статья 106 Кодекса понятие «налоговое правонарушение» трактует как виновно совершенное противоправное (в нарушение законодательства о налогах и сборах) деяние (действие или бездействие) налогоплательщика, за которое Кодексом установлена ответственность.

Согласно пункту 1 статьи 122 Кодекса неуплата (неполная уплата) сумм налога в результате занижения налоговой базы, иного неправильного исчисления налога или других неправомерных действий (бездействия) влечет взыскание установленного этой нормой штрафа.

Суд первой инстанции установил, что инспекция доказала факты отсутствия реальных хозяйственных операций с обществами «Марто» и «Спецкомплект» в спорные периоды, однако при рассмотрении вопросов, связанных с привлечением предпринимателя к налоговой ответственности, не учел доводы инспекции и представленные ею в подтверждение вины предпринимателя соответствующие доказательства: чеки незарегистрированных контрольно-кассовых аппаратов, авансовые отчеты за период, предшествовавший созданию общества «Марто»; приобретение

векселей в 2006 году у обществ «Марто» и «Спецкомплект» с использованием наличных денежных средств в крупных размерах; указание во всех представленных предпринимателем копиях документов (договоров, актов приема-передачи векселей) руководителем общества «Марто» Ракова Андрея Васильевича, в то время как по учредительным документам и данным Единого государственного реестра юридических лиц руководителем созданного общества значится Раков Владимир Анатольевич; отсутствие до момента создания юридического лица возможности получения из официальных источников сведений о его государственной регистрации.

К тому же в нарушение части 3 статьи 15 и статьи 287 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации выводы суда кассационной инстанции противоречат мотивам принятого им постановления по результатам рассмотрения кассационной жалобы.

Суд кассационной инстанции мотивировал свое постановление тем, что суд апелляционной инстанции обоснованно отменил решение суда первой инстанции в части, касающейся начисления недоимки и пеней. В то же время вынесенные этими судами решение и постановление, противоположные по своему содержанию, оставлены судом кассационной инстанции без изменения, что создает условия правовой неопределенности.

Таким образом, принятые по делу судебные акты нарушают единообразие в толковании и применении арбитражными судами норм права, что в соответствии с пунктом 1 части 1 статьи 304 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации является основанием для их отмены.

Дело подлежит направлению на новое рассмотрение.

При новом рассмотрении дела суду в соответствии с абзацем четвертым пункта 1 статьи 221 Кодекса следует рассмотреть вопрос о возможности применения профессионального налогового вычета в размере

20 процентов суммы дохода, полученного предпринимателем от предпринимательской деятельности.

Содержащееся в настоящем постановлении Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации толкование правовых норм является общеобязательным и подлежит применению при рассмотрении арбитражными судами аналогичных дел.

Учитывая изложенное и руководствуясь статьей 303, пунктом 2 части 1 статьи 305, статьей 306 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации

ПОСТАНОВИЛ:

решение Арбитражного суда Кемеровской области от 31.03.2009 по делу № А27-1847/2009-2, постановление Седьмого арбитражного апелляционного суда от 08.06.2009 и постановление Федерального арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 01.10.2009 по тому же делу отменить.

Дело направить в Арбитражный суд Кемеровской области на новое рассмотрение.

Председательствующий

А.А. Иванов