

Обобщение практики рассмотрения Арбитражным судом Республики Карелия налоговых споров.

Настоящее обобщение проведено в соответствии с Планом работы Арбитражного суда Республики Карелия на первое полугодие 2015 года.

Налоговые правоотношения регулируются Налоговым кодексом Российской Федерации и принятыми в соответствии с ним федеральными законами, законами субъектов Российской Федерации и нормативными правовыми актами муниципальных образований.

Высшим Арбитражным Судом Российской Федерации приняты и в настоящее время (до принятия соответствующих Постановлений Пленума Верховного Суда российской Федерации) применяются судами при рассмотрении дел, связанных с применением налогового законодательства, Постановление Пленума ВАС РФ от 28.02.2001 № 5 "О некоторых вопросах применения части первой Налогового кодекса Российской Федерации", Постановление Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53 "Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды", Постановление Пленума ВАС РФ от 18.12.2007 № 65 "О некоторых процессуальных вопросах, возникающих при рассмотрении арбитражными судами заявлений налогоплательщиков, связанных с защитой права на возмещение налога на добавленную стоимость по операциям, облагаемым названным налогом по ставке 0 процентов", Постановление Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 № 57 "О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации", Постановление Пленума ВАС РФ от 30.05.2014 № 33 "О некоторых вопросах, возникающих у арбитражных судов при рассмотрении дел, связанных с взиманием налога на добавленную стоимость", Постановление Пленума ВАС РФ от 11.07.2014 № 46 "О применении законодательства о государственной пошлине при рассмотрении дел в арбитражных судах".

За период с 01.01.2012 по 31.12.2014 четвертым и пятым судебными составами Арбитражного суда Республики Карелия рассмотрено 1491 дело о взыскании задолженности по налогам, сборам, пеням и штрафам в судебном порядке. Из них по 779 делам вынесены решения о взыскании суммы задолженности в соответствующий бюджет, по 448 - решения об отказе в удовлетворении требований налогового органа. Производство по 252 делам прекращено (в том числе по 244 делам - в связи с отказом от заявленных требований).

Дела о взыскании задолженности по налогам, сборам, пеням и штрафам рассматриваются в порядке, предусмотренном главой 26 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации.

В соответствии со статьёй 213 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации государственные органы, наделённые в соответствии с федеральным законом контрольными функциями, вправе обратиться в арбитражный суд с заявлением о взыскании с лиц, осуществляющих предпринимательскую и иную экономическую деятельность, установленных законом обязательных платежей и санкций, если федеральным законом не предусмотрен иной порядок их взыскания.

Подпунктом 9 пункта 1 статьи 31 Налогового кодекса Российской Федерации предусмотрено право налоговых органов взыскивать недоимки по налогам и сборам, а также пени в порядке, установленном Налоговым кодексом Российской Федерации.

Согласно статьям 46 и 47 Налогового кодекса Российской Федерации взыскание налога с организации (за некоторым исключением) или индивидуального предпринимателя производится в бесспорном порядке: путём вынесения решения о взыскании задолженности за счёт денежных средств на счетах в банках, либо принятия решения о взыскании задолженности за счёт иного имущества налогоплательщика.

Пунктом 3 статьи 46 Налогового кодекса Российской Федерации предусмотрено, что решение о взыскании принимается после истечения срока, установленного в требовании об уплате налога, но не позднее двух месяцев после истечения указанного срока. Решение о взыскании, принятое после истечения указанного срока, считается недействительным и исполнению не подлежит. В этом случае налоговый орган может обратиться в суд с заявлением о взыскании с налогоплательщика (налогового агента) - организации или индивидуального предпринимателя причитающейся к уплате суммы налога. Заявление может быть подано в суд в течение шести месяцев после истечения срока исполнения требования об уплате налога. Пропущенный по уважительной причине срок подачи заявления может быть восстановлен судом.

Пунктом 1 статьи 47 Налогового кодекса Российской Федерации предусмотрено, что решение о взыскании налога за счёт имущества налогоплательщика (налогового агента) - организации или индивидуального предпринимателя принимается в течение одного года после истечения срока исполнения требования об уплате налога. Решение о взыскании налога за счёт имущества налогоплательщика (налогового агента) - организации или индивидуального предпринимателя, принятое после истечения указанного срока, считается недействительным и исполнению не подлежит. В этом случае налоговый орган может обратиться в суд с заявлением о взыскании с налогоплательщика (налогового агента) - организации или индивидуального предпринимателя причитающейся к уплате суммы налога. Заявление может быть подано в суд в течение двух лет со дня истечения срока исполнения требования об уплате налога.

Пропущенный по уважительной причине срок подачи заявления может быть восстановлен судом.

В период времени с 01.01.2013 по 31.12.2014 взыскание задолженности в судебном порядке производилось в соответствии с положениями действующей редакции статьи 45 Налогового кодекса Российской Федерации, пунктом 2 которой было установлено, что взыскание налога в судебном порядке производится:

1) с организации, которой открыт лицевой счёт;

2) в целях взыскании недоимки, возникшей по итогам проведённой налоговой проверки, числящейся более трёх месяцев:

за организациями, являющимися в соответствии с гражданским законодательством Российской Федерации зависимыми (дочерними) обществами (предприятиями), - с соответствующих основных (преобладающих, участвующих) обществ (предприятий), когда на их счета в банках поступает выручка за реализуемые товары (работы, услуги) зависимых (дочерних) обществ (предприятий);

за организациями, являющимися в соответствии с гражданским законодательством Российской Федерации основными (преобладающими, участвующими) обществами (предприятиями), - с зависимых (дочерних) обществ (предприятий), когда на их счета в банках поступает выручка за реализуемые товары (работы, услуги) основных (преобладающих, участвующих) обществ (предприятий);

за организациями, являющимися в соответствии с гражданским законодательством Российской Федерации зависимыми (дочерними) обществами (предприятиями), - с соответствующих основных (преобладающих, участвующих) обществ (предприятий), если с момента, когда организация, за которой числится недоимка, узнала или должна была узнать о назначении выездной налоговой проверки или о начале проведения камеральной налоговой проверки, произошла передача денежных средств, иного имущества основному (преобладающему, участвующему) обществу (предприятию) и если такая передача привела к невозможности взыскания указанной недоимки;

за организациями, являющимися в соответствии с гражданским законодательством Российской Федерации основными (преобладающими, участвующими) обществами (предприятиями), - с зависимых (дочерних) обществ (предприятий), если с момента, когда организация, за которой числится недоимка, узнала или должна была узнать о назначении выездной налоговой проверки или о начале проведения камеральной налоговой проверки, произошла передача денежных средств, иного имущества зависимому (дочернему) обществу (предприятию) и если такая передача привела к невозможности взыскания указанной недоимки;

3) с организации или индивидуального предпринимателя, если их обязанность по уплате налога основана на изменении налоговым органом юридической квалификации сделки, совершенной таким налогоплательщиком, или статуса и характера деятельности этого налогоплательщика;

4) с организации или индивидуального предпринимателя, если их обязанность по уплате налога возникла по результатам проверки федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов, полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами.

Следует отметить, что с 01.01.2015 в связи с изменениями, внесёнными в пункт 2 статьи 45 Налогового кодекса Российской Федерации судебный порядок взыскания задолженности с организаций, которым открыт лицевой счёт, предусмотрен, если взыскиваемая сумма превышает пять миллионов рублей.

Исходя из содержания перечисленных правовых норм, в арбитражных судах подлежат рассмотрению споры о взыскании задолженности по налогам, пеням и штрафам с организаций и индивидуальных предпринимателей в случаях, предусмотренных пунктом 2 статьи 45, пунктом 3 статьи 46, пунктом 1 статьи 47 Налогового кодекса Российской Федерации.

Большинство дел о взыскании задолженности по налогам, пеням и штрафам в судебном порядке не вызывало сложности в рассмотрении, поскольку по данной категории сложилась стабильная судебная практика на уровне всех судебных инстанций, и при отсутствии процессуальных нарушений со стороны налогового органа требования взыскателя являются обоснованными.

Преимущественное количество дел, по которым судом отказано в удовлетворении заявленных налоговым органом требований, - это обращение в суд для взыскания задолженности по налогам, пеням, штрафам по истечении установленного Налоговым кодексом Российской Федерации процессуального срока.

Особенностью данной категории дел является то, что налоговые органы обращаются в арбитражный суд с заявлением о взыскании задолженности, возникшей в 2001-2010 годах, по которой установленный Налоговым кодексом Российской Федерации срок пропущен. При этом лишь по части дел срок нарушен незначительно, в большинстве случаев налоговые органы обращаются в суд за взысканием задолженности, возникшей до 2007 года.

Обусловлены такие обращения утратой возможности взыскания задолженности (безнадёжная ко взысканию задолженность), необходимостью принятия налоговым органом соответствующего решения и списания задолженности с лицевых счетов налогоплательщиков.

Налоговые органы в данном случае руководствуются подпунктом 4 пункта 1, пунктом 2 статьи 59 Налогового кодекса Российской Федерации, согласно

которым судебный акт об отказе в удовлетворения требований о взыскании налогов и пеней в связи с истечением установленного срока их взыскания (в том числе по причине отказа в удовлетворении ходатайства о восстановлении пропущенного срока подачи заявления) является основанием для принятия налоговым органом решения о признании такой задолженности безнадежной к взысканию и её списания.

Как было указано выше, пунктом 3 статьи 46 НК РФ в редакции, действующей с 01.01.2007, установлена возможность восстановления судом пропущенного процессуального срока при наличии уважительных причин. В отношении задолженности, возникшей до 01.01.2007, такое правило не применяется, поскольку действовавшая ранее редакция указанной нормы не предусматривала возможность восстановления пропущенного срока на обращение с заявлением в суд, то есть установленный срок был пресекательным.

В качестве уважительных причин пропуска процессуального срока налоговые органы указывают на субъективные причины: некорректное слияние информационных баз, повлиявшее на возможность своевременно выявить наличие задолженности и обратиться в суд, укрупнение инспекций и проблемы при передаче информационных баз и документов при реорганизации, утрата документов и т.п. Как правило, ходатайства налогового органа о восстановлении пропущенного процессуального срока (который может составлять от одного года до семи лет) судом отклоняются, поскольку приведённые взыскателем причины не могут быть признаны уважительными. Выявление некорректной информации в базе налогового органа и её последующая корректировка входят в служебные обязанности работников налогового органа, при надлежащем исполнении которых препятствия для своевременного обращения в арбитражный суд отсутствуют.

Также суд при рассмотрении дел о "безнадежном" взыскании учитывает, что требования налогового органа по таким делам зачастую не подкреплены надлежащими доказательствами.

В соответствии со статьёй 215 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации при рассмотрении дела о взыскании обязательных платежей и санкций арбитражный суд в судебном заседании устанавливает, имеются ли основания для взыскания суммы задолженности, проверяет правильность расчёта и размера взыскиваемой суммы. При этом обязанность доказывания обстоятельств, послуживших основанием для взыскания обязательных платежей и санкций, возлагается на налоговый орган.

С учётом данного положения, несмотря на отказ в удовлетворении заявленных требований по причине пропуска процессуального срока, суд в каждом случае выясняет, а имеются ли доказательства фактического наличия задолженности, проверяет правильность расчётов взыскиваемой суммы.

Из-за длительного периода времени, прошедшего с момента возникновения задолженности до обращения в суд, налоговым органом утрачиваются полученные от ответчиков налоговые декларации, расчёты по авансовым платежам; требования об уплате задолженности в добровольном порядке и сведения об их направлении налогоплательщику; решения, послужившие основанием для привлечения к налоговой ответственности, а также иные документы, подтверждающие обоснованность требований налогового органа. Непредставление перечисленных документов лишает суд возможности установить наличие оснований для взыскания задолженности, проверить соблюдение процедуры привлечения к налоговой ответственности, правильность расчёта и размер взыскиваемой задолженности.

Следует отметить, что судебные решения об отказе во взыскании задолженности по налогам, пеням, штрафам по причине пропуска процессуального срока сторонами практически не обжалуются. Вынесение решения о признании задолженности безнадежной к взысканию является основанием для списания её с лицевого счёта налогоплательщика, что соответствует интересам как налогового органа (уменьшение задолженности, которая не может быть взыскана в бюджет), так и налогоплательщика, получающего информацию о действительной задолженности, которая может быть принудительно взыскана налоговым органом.

Примером дел данной категории служит спор по заявлению Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 10 по Республике Карелия (далее - Инспекция) к Петрозаводскому обществу с ограниченной ответственностью "Севзапэлектромонтаж" о взыскании 36 839 руб. 18 коп (дело № А26-771/2012). В связи с неисполнением в установленный срок налогоплательщиком обязанности по уплате налогов, Инспекцией в адрес ответчика направлены требования от 21.09.2004 №180, 612, 26.10.2004 №11687, 11.11.2004 №12061, 15.08.2005 №22008, 26.11.2004 №31973, 15.08.2006 №34182, 18.08.2006 №34314 об уплате налога, пени, которые исполнены не были. Инспекцией представлено ходатайство о восстановлении пропущенного процессуального срока для обращения в суд с заявлением, в котором приводятся следующие обстоятельства: в 2004 году была произведена замена программного обеспечения, которое применяется налоговыми органами; потребовалось слияние информационных баз, содержащихся в указанных программах; в связи с некорректностью слияния данных, содержащихся в информационных базах налогового органа, оказалось невозможным выявить задолженность в установленные Налоговым кодексом Российской Федерации сроки; затруднительным оказался также сбор доказательной базы, поскольку документы, подтверждающие направление требований и иных обращений налогоплательщикам, после реорганизации (2004-2010 годы) хранятся в разных территориальных отделах Инспекции. Рассмотрев заявление налогового органа, суд отказал во взыскании обязательных платежей и санкций, признав причины пропуска процессуального срока неуважительными, а процессуальный срок для

обращения в суд с заявлением - не подлежащим восстановлению. Кроме того, в связи с взысканием задолженности, которая возникла до 01.01.2007, суд руководствовался положениями пункта 3 статьи 46 Налогового кодекса Российской Федерации (в редакции, действовавшей до 01.01.2007), согласно которому шестимесячный срок для обращения в суд для взыскания задолженности являлся пресекательным и восстановлению не подлежал.

В целях отражения на лицевом счёте налогоплательщика задолженности, которая может быть взыскана фактически и не признана безнадёжной к взысканию, в суд обращаются также и налогоплательщики. Как указано в пункте 9 Постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 30.07.2013 № 57 "О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации", при толковании подпункта 4 пункта 1 статьи 59 Кодекса судам необходимо исходить из того, что инициировать соответствующее судебное разбирательство вправе не только налоговый орган, но и налогоплательщик, в том числе путём подачи в суд заявления о признании сумм, возможность принудительного взыскания которых утрачена, безнадёжными к взысканию и обязанности по их уплате прекращённой.

Помимо взыскания недоимки по налогу и пеней, арбитражным судом также рассматриваются дела о взыскании с ответчика штрафных санкций за совершение налоговых правонарушений.

В большинстве случаев налогоплательщики привлекаются налоговым органом к ответственности, предусмотренной статьями 119, 122 и 126 Налогового кодекса Российской Федерации.

В случае если факт совершения налоговых правонарушений подтверждён в ходе рассмотрения дела и решение о привлечении к налоговой ответственности принято в соответствии с требованиями НК РФ, суд признаёт заявленные требования обоснованными.

Однако по некоторым делам суд считает возможным снизить размер штрафа, подлежащего уплате, руководствуясь следующим.

Пункт 4 статьи 112 НК РФ устанавливает обязанность суда и налогового органа, рассматривающих дело, устанавливать обстоятельства, смягчающие или отягчающие ответственность за совершение налогового правонарушения, и учитывать их при применении налоговых санкций.

Пунктом 3 статьи 114 НК РФ предусмотрено, что при наличии хотя бы одного смягчающего ответственность обстоятельства размер штрафа подлежит уменьшению не менее чем в два раза по сравнению с размером санкции, установленной соответствующей статьёй Налогового кодекса Российской Федерации. В пункте 19 Постановления Пленума Верховного Суда Российской Федерации № 41 и Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации

№ 9 от 11 июня 1999 года "О некоторых вопросах, связанных с введением в действие части 1 Налогового кодекса Российской Федерации" даны следующие разъяснения относительно порядка применения пункта 3 статьи 114 Налогового кодекса Российской Федерации: если при рассмотрении дела о взыскании санкции за налоговое правонарушение будет установлено хотя бы одно из смягчающих ответственность обстоятельств, то суд при определении размера подлежащего взысканию штрафа обязан уменьшить его размер не меньше, чем в два раза по сравнению с предусмотренным соответствующей нормой главы 16 Налогового кодекса Российской Федерации.

Обстоятельства, смягчающие ответственность за совершение налогового правонарушения и учитываемые при применении налоговых санкций, указаны в пункте 1 статьи 112 Налогового кодекса Российской Федерации. К таким обстоятельствам законодатель отнёс совершение правонарушения вследствие стечения тяжёлых личных или семейных обстоятельств; совершение правонарушения под влиянием угрозы или принуждения либо в силу материальной, служебной или иной зависимости; тяжёлое материальное положение физического лица, привлекаемого к ответственности за совершение налогового правонарушения. Данный перечень не является исчерпывающим, в подпункте 4 пункта 1 статьи 112 Налогового кодекса Российской Федерации содержится указание на то, что суд или налоговый орган при решении вопроса о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения может признать смягчающими обстоятельствами также иные обстоятельства. Положения данной нормы соответствуют общим принципам толкования права, согласно которым правовые нормы, смягчающие ответственность, применяются расширительно.

При определении размера санкции суды руководствуются правовой позицией Конституционного Суда Российской Федерации, изложенной в Постановлении от 15 июля 1999 года № 11-П, согласно которой санкции штрафного характера должны отвечать требованиям справедливости и соразмерности. Принцип соразмерности, выражающий требования справедливости, предполагает установление публично-правовой ответственности лишь за виновное деяние и её дифференциацию в зависимости от тяжести содеянного, размера и характера причинённого ущерба, степени вины правонарушителя и иных существенных обстоятельств, обуславливающих индивидуализацию при применении взыскания.

Налоговый кодекс Российской Федерации не содержит исчерпывающего перечня обстоятельств, смягчающих ответственность налогоплательщика, ввиду чего при определении окончательно размера штрафных санкций суд определяет меру ответственности за конкретное налоговое правонарушение на основании объективного исследования имеющихся в деле доказательств, которые оценивает

по своему внутреннему убеждению (статья 71 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации).

В качестве обстоятельств, смягчающих ответственность за совершение налогового правонарушения, суд учитывает тяжесть совершенного правонарушения и характер причинённого ущерба в совокупности, правовой статус и социальную значимость налогоплательщика, признание налогоплательщиком своей вины, неумышленную форму вины, добросовестное выполнение налогоплательщиком налоговых обязательств и т.п.

По делу № А26-998/2014 суд при установлении обстоятельств, смягчающих ответственность, учёл тяжесть совершенного правонарушения и характер причинённого ущерба в совокупности, а также то, что учреждение-ответчик осуществляет социально-значимую деятельность на территории Республики Карелия. С учётом выявленных обстоятельств размер штрафа, подлежащего взысканию с муниципального казённого общеобразовательного учреждения "Туксинская средняя общеобразовательная школа" Олонецкого национального муниципального района, был снижен с 1000 руб. до 100 руб.

Однако налоговый орган не во всех случаях правомерно исчисляет сумму штрафа, подлежащего взысканию за совершение налогового правонарушения.

Так по делу № А26-2167/2012 межрайонная инспекция Федеральной налоговой службы №9 по Республике Карелия обратилась в арбитражный суд Республики Карелия с заявлением о взыскании с государственного казённого стационарного учреждения социального обслуживания "Психоневрологический интернат "Черёмушки" штрафа по статье 126 Налогового кодекса Российской Федерации за непредставление в установленный срок документов по требованию налогового органа.

Согласно пункту 1 статьи 126 Налогового кодекса Российской Федерации непредставление налогоплательщиком в установленный законодательством о налогах и сборах срок документов и иных сведений, предусмотренных Кодексом и иными актами законодательства о налогах и сборах, влечёт взыскание штрафа в размере 200 руб.

В ходе проведения камеральной проверки представленной налогоплательщиком налоговой декларации по налогу на имущество организаций инспекцией в адрес ответчика направлено требование о предоставлении документов (информации), подтверждающих обоснованность применения налоговой ставки 0,2 процента. В установленном требованием срок запрашиваемые документы представлены не были.

Инспекция с соблюдением процедуры привлечения налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения привлекла психоневрологический интернат "Черёмушки" к ответственности виде штрафа в размере 800 руб. При определении размера штрафной санкции налоговым

органом применены положения пункта 4 статьи 114 Налогового кодекса Российской Федерации, отягчающие ответственность налогоплательщика (совершение налогового правонарушения лицом, ранее привлекаемым к ответственности за аналогичное правонарушение), ввиду чего размер штрафной санкции за непредставление документов увеличен на сто процентов.

В ходе рассмотрения заявления инспекции суд пришёл к выводу о необходимости частичного удовлетворения требований ввиду следующего.

В требовании о предоставлении документов (информации) учреждению было предложено представить документы, подтверждающие финансирование (полное или частичное) на содержание объектов за счёт бюджета Республики Карелия и (или) местного бюджета, что является основанием для применения льготной ставки налога на имущество организаций в размере 0,2 процента (бюджетная роспись; баланс главного распорядителя, получателя бюджетных средств; приложение к выписке лицевого счёта получателя средств бюджета, а также оборотно-сальдовую ведомость по основным средствам с кодами ОКОФ по состоянию на 31.12.2010 (первоначальная стоимость, амортизация, остаточная стоимость) с остатком суммы основных средств на конец отчётного периода.

Оценив законность требования налогового органа о предоставлении документов и информации, суд установил, что финансирование ответчика за счёт средств бюджета обусловлено нормами действующего законодательства в силу его организационно-правовой формы (статья 6 Бюджетного кодекса Российской Федерации, устанавливающая, что казённое учреждение - государственное (муниципальное) учреждение, осуществляющее оказание государственных (муниципальных услуг), выполнение работ и (или) исполнение государственных (муниципальных функций в целях обеспечения реализации предусмотренных законодательством Российской Федерации полномочий органов государственной власти (государственных органов) или органов местного самоуправления, финансовое обеспечение деятельности которого осуществляется за счёт средств соответствующего бюджета на основании бюджетной сметы). Данная норма корреспондирует с положениями статьи 161 Бюджетного кодекса Российской Федерации, устанавливающей, что казённое учреждение может осуществлять приносящую доходы деятельность, только если такое право предусмотрено в его учредительном документе, доходы, полученные от указанной деятельности, поступают в соответствующий бюджет бюджетной системы Российской Федерации) и дополнительному доказыванию не подлежит. Следовательно, истребование налоговым органом у государственного казённого учреждения документов, подтверждающих полное или частичное финансирование за счёт средств бюджета, является необоснованным, а привлечение к ответственности за непредставление указанных документов - неправомерным.

При этом суд признал необходимость представления оборотно-сальдовой ведомости по основным средствам. Поскольку указанный документ содержит сведения о поступлении и выбытии объектов основных средств, его истребование в рамках камеральной проверки налоговой декларации по налогу на имущество организаций с целью проверки правомерности применения льготной ставки налогообложения обоснованно.

В рассматриваемый период возникали вопросы относительно возможности снижения судом минимального размера санкции - штрафа за совершение налогового правонарушения, предусмотренного статьёй 119 Налогового кодекса Российской Федерации.

Согласно пункту 1 статьи 119 Налогового кодекса Российской Федерации непредставление в установленный законодательством о налогах и сборах срок налоговой декларации в налоговый орган по месту учёта влечёт взыскание штрафа в размере 5 процентов не уплаченной в установленный законодательством о налогах и сборах суммы налога, подлежащей уплате (доплате) на основании этой декларации, за каждый полный или неполный месяц со дня, установленного для её представления, но не более 30 процентов указанной суммы и не менее 1 000 рублей.

Налоговый орган, привлекая к ответственности, полагал, что минимальный размер штрафа, установленный за совершение налогового правонарушения, равный 1 000 руб., не подлежит уменьшению судом даже при наличии обстоятельств, смягчающих ответственность. Арбитражный суд Республики Карелия, напротив, установив наличие смягчающих обстоятельств (в том числе незначительный пропуск установленного срока подачи налоговой декларации, подача так называемой "нулевой декларации", то есть налоговой декларации, в которой начислен к уплате налог в сумме "0" руб.), снижал размер подлежащей взысканию санкции по общим правилам статьи 114 Налогового кодекса Российской Федерации.

По данной категории дел существовала противоречивая практика апелляционной инстанции, которая в некоторых делах поддержала позицию налогового органа и отменила четыре решения нашего суда (дела №№ А26-6823/2011, А26-8439/2011). В постановлениях апелляционной инстанции указано на невозможность снижения размера санкции ниже минимального предела, установленного в статье 119 НК РФ, но отсутствовала ссылка на норму права, на которой основывается данный вывод.

Арбитражный суд Республики Карелия, снижая размер санкции, исходил из следующего. Статьёй 119 Налогового кодекса Российской Федерации предусмотрен дифференцированный порядок определения размера санкции за совершение данного правонарушения, которая направлена, среди прочего, на обеспечение эффективной превенции правонарушений в сфере налогового контроля. Предусмотренный статьёй 119 НК РФ штраф рассчитывается в процентном отношении к сумме налога, подлежащей уплате на основе налоговой декларации, что обеспечивает дифференциацию ответственности с учётом размера налоговой обязанности и длительности периода просрочки. Уплата налогоплательщиком

исчисленного в декларации налога не влияет на указанный порядок определения размера штрафной санкции и не может являться основанием для освобождения от налоговой ответственности. Установленный низший и высший предел санкции исключает как неограниченно высокий её размер при значительной сумме исчисленного налога, так и слишком маленький в случае, когда сумма налога окажется минимальной или же составит 0 руб. Указанными требованиями налоговый орган обязан руководствоваться при определении размера санкции за нарушение срока представления налоговой декларации.

Вместе с тем, при назначении окончательного наказания необходимо учитывать нормы главы 15 НК РФ (статьи 106-115), определяющей общие положения привлечения к налоговой ответственности, что прямо предусмотрено статьёй 101 НК РФ, устанавливающей порядок вынесения решения о привлечении к ответственности.

Согласно подпункту 4 пункта 5 статьи 101 НК РФ в ходе рассмотрения материалов налоговой проверки руководитель (заместитель руководителя) налогового органа выявляет обстоятельства, исключаящие вину лица в совершении налогового правонарушения, а также обстоятельства, смягчающие или отягчающие ответственность за совершение налогового правонарушения.

При рассмотрении акта проверки, в ходе которой было выявлено налоговое правонарушение, Инспекцией учтены обстоятельства, отягчающие (совершение налогового правонарушения лицом, ранее привлекаемым к ответственности за аналогичное правонарушение) и смягчающие ответственность ответчика в совершённом налоговом правонарушении (социальный статус и гуманитарные цели деятельности ответчика и уплата налога в срок), с учётом чего ответчик привлечён к ответственности в виде штрафа в сумме 1000 руб.

Налоговые санкции устанавливаются и применяются в виде денежных взысканий (штрафов) в размерах, предусмотренных главами 16 и 18 настоящего Кодекса (пункт 2 статьи 114 НК РФ). Пунктом 3 статьи 114 НК РФ определено, что при наличии хотя бы одного смягчающего ответственность обстоятельства размер штрафа подлежит уменьшению не меньше, чем в 2 раза по сравнению с размером, установленным соответствующей статьёй Налогового кодекса Российской Федерации. Таким образом, при привлечении к налоговой ответственности сначала определяется размер штрафа на основании соответствующей статьи главы 16 или 18 НК РФ, который уменьшается при наличии хотя бы одного смягчающего обстоятельства не менее чем в два раза. При этом нормы Налогового кодекса Российской Федерации не содержат запрета на уменьшение минимальной суммы штрафа, установленной соответствующей статьёй Кодекса. Иная трактовка указанных положений Кодекса о применении смягчающих обстоятельств исключает возможность использования статьи 114 НК РФ во всех случаях установления санкции в твёрдой сумме.

Поскольку исчерпывающего перечня обстоятельств, смягчающих ответственность налогоплательщика, Кодекс не содержит, суд в соответствии со статьёй 71 АПК РФ определяет меру ответственности за конкретное налоговое правонарушение на основании объективного исследования имеющихся в деле доказательств, которые оценивает по своему внутреннему убеждению.

Пунктом 19 Постановления Пленума Верховного Суда Российской Федерации № 41 и Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 9 от 11.06.1999 "О некоторых вопросах, связанных с введением в действие части первой Налогового кодекса Российской Федерации" разъяснено, что если при рассмотрении дела о взыскании санкции за налоговое правонарушение будет установлено хотя бы одно из смягчающих ответственность обстоятельств, то суд при определении размера подлежащего взысканию штрафа обязан уменьшить его размер не меньше, чем в два раза по сравнению с предусмотренным соответствующей нормой главы 16 НК РФ.

Согласно разъяснениям Конституционного Суда Российской Федерации, содержащимся в Постановлении от 15.07.1999 № 11-П, санкции штрафного характера должны отвечать требованиям справедливости и соразмерности. Принцип соразмерности, выражающий требования справедливости, предполагает установление публично-правовой ответственности лишь за виновное деяние и её дифференциацию в зависимости от тяжести содеянного, размера и характера причинённого ущерба, степени вины правонарушителя и иных существенных обстоятельств, обуславливающих индивидуализацию при применении взыскания.

Решение суда первой инстанции обжаловано в апелляционном и кассационном порядке. По результатам рассмотрения апелляционной и кассационной жалоб налогового органа вышестоящие суды указали на возможность снижения минимального размера штрафной санкции при наличии обстоятельств, смягчающих ответственность.

Указанная позиция была позднее подтверждена в пункте 18 Постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 30.07.2013 № 57 "О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации", согласно которому в случае выявления обстоятельств, смягчающих либо отягчающих ответственность налогоплательщика, суд, определяя конкретную сумму подлежащего взысканию штрафа, применяет нормы статей 112 и 114 НК РФ, на основании которых возможно снижение штрафа и по сравнению с установленным статьёй 119 Кодекса минимальным размером.

В рамках рассматриваемых дел по заявлениям налоговых органов спорные ситуации также возникают при применении регионального законодательства и связаны с имеющимися пробелами в правовом регулировании налога на имущество организаций.

В общем смысле Конституция Российской Федерации и Налоговый кодекс Российской Федерации закрепляют правило о невозможности самостоятельного принятия субъектами Российской Федерации нормативных актов в сфере налогообложения.

В статье 12 Налогового кодекса Российской Федерации установлено, что региональными налогами признаются налоги, которые установлены настоящим Кодексом и законами субъектов Российской Федерации о налогах и обязательны к уплате на территориях соответствующих субъектов Российской Федерации.

При этом региональные налоги вводятся в действие и прекращают действовать на территориях субъектов Российской Федерации в соответствии с настоящим Кодексом и законами субъектов Российской Федерации о налогах.

При установлении региональных налогов законодательными (представительными) органами государственной власти субъектов Российской Федерации определяются в порядке и пределах, которые предусмотрены настоящим Кодексом, следующие элементы налогообложения: налоговые ставки, порядок и сроки уплаты налогов, если эти элементы налогообложения не установлены настоящим Кодексом. Иные элементы налогообложения по региональным налогам и налогоплательщики определяются настоящим Кодексом.

Законодательными (представительными) органами государственной власти субъектов Российской Федерации законами о налогах в порядке и пределах, которые предусмотрены настоящим Кодексом, могут устанавливаться особенности определения налоговой базы, налоговые льготы, основания и порядок их применения.

Вопросам правового регулирования регионального налогообложения было посвящено Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 21.03.1997 №5-П, в котором сделан важный вывод в отношении содержания и пределов компетенции субъектов Российской Федерации:

- регулирование федеральными законами региональных налогов носит рамочный характер и предполагает, что наполнение соответствующих правовых институтов конкретным юридическим содержанием осуществляется законодателем субъекта Российской Федерации; установление регионального налога означает конкретизацию общих правовых положений, в том числе определение субъектов и объектов налогообложения, порядка и срока уплаты налогов, правил предоставления льгот, способы исчисления ставок (дифференцированные, прогрессивные или регрессивные) и т.п.

С учётом изложенного, региональный законодатель в сфере налогообложения может действовать только в узких рамках той компетенции, которая региональным властям прямо предоставлена федеральным законодательством о налогах и сборах.

В статье 3 Налогового кодекса Российской Федерации введён запрет на установление дифференцированных ставок налогов и сборов, налоговых льгот в зависимости от формы собственности, гражданства физических лиц или места происхождения капитала. Таким образом, установление дифференцированных налоговых ставок не признается налоговой льготой

Согласно пункту 1 статьи 53 Налогового кодекса Российской Федерации налоговая ставка представляет собой величину налоговых начислений на единицу измерения налоговой базы.

Налоговые ставки по региональным и местным налогам устанавливаются соответственно законами субъектов Российской Федерации, нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований в пределах, установленных настоящим Кодексом (пункт 2 статьи 53 НК РФ).

Подпунктом 3 пункта 1 статьи 21 Налогового кодекса Российской Федерации закреплено право налогоплательщика на использование налоговых льгот при наличии оснований и в порядке, установленном законодательством о налогах и сборах.

В пункте 1 статьи 56 Налогового кодекса Российской Федерации определено, что льготами по налогам и сборам признаются предоставляемые отдельным категориям налогоплательщиков предусмотренные законодательством о налогах и сборах преимущества по сравнению с другими налогоплательщиками, включая возможность не уплачивать налог либо уплачивать его в меньшем размере. Нормы законодательства о налогах и сборах, определяющие основания, порядок и условия предоставления льгот по налогам и сборам, не могут носить индивидуального характера.

В силу пункта 3 статьи 56 Налогового кодекса Российской Федерации льготы по региональным налогам устанавливаются и отменяются Кодексом и (или) законами субъектов Российской Федерации.

Пунктом 1 статьи 14 Налогового кодекса Российской Федерации налог на имущество организаций отнесён к числу региональных налогов.

Порядок и сроки уплаты, налоговая база, налоговые ставки и возможность применения налоговых льгот по налогу на имущество организаций определены в главе 30 Налогового кодекса Российской Федерации.

В соответствии с пунктом 1 статьи 382 Налогового кодекса Российской Федерации сумма налога исчисляется по итогам налогового периода как произведение соответствующей налоговой ставки и налоговой базы, определённой за налоговый период.

Пунктом 1 статьи 380 Налогового кодекса Российской Федерации установлена общая ставка налога на имущество, в пределах которой законодательные (представительные) органы государственной власти субъектов Российской Федерации устанавливают налоговые ставки в законах о налоге на

имущество организаций, в размере 2,2 процента (исключения содержатся в этой же статье).

Перечень налоговых льгот при исчислении налога на имущество организаций приведён в статье 381 Налогового кодекса Российской Федерации.

Согласно пункту 2 статьи 372 Налогового кодекса Российской Федерации законодательные (представительные) органы субъектов Российской Федерации, устанавливая налог на имущество организаций, определяют налоговую ставку в пределах, установленных настоящей главой, порядок и сроки уплаты налога. При установлении налога законами субъектов Российской Федерации могут также определяться особенности определения налоговой базы отдельных объектов недвижимого имущества в соответствии с настоящей главой, предусматриваться налоговые льготы и основания для их использования налогоплательщиками.

В соответствии с пунктом 2 статьи 380 Налогового кодекса Российской Федерации допускается установление региональными законодателями дифференцированных налоговых ставок в зависимости от категорий налогоплательщиков и (или) имущества, признаваемого объектом налогообложения.

Таким образом, федеральный законодатель разграничил такие понятия как налоговая льгота, условия предоставления которой могут определяться при её установлении, и дифференцированная налоговая ставка, которая является обязательным элементом налогообложения и не может ставиться в зависимость от каких-либо условий.

Как указано в письме Минфина Российской Федерации от 14.07.2008 №03-02-07/1-280, налоговыми льготами не должны подменяться обязательные элементы налогообложения, в частности, дифференцированные налоговые ставки по налогу на имущество организаций, что необходимо учитывать при реализации региональными законодателями предоставленных полномочий.

На территории Республики Карелия правоотношения, связанные с порядком исчисления и уплаты региональных налогов, в том числе налога на имущество организаций, урегулированы положениями Закона Республики Карелия от 30.12.1999 № 384-ЗРК "О налогах (ставках налогов) на территории Республики Карелия" (далее - Закон № 384-ЗРК).

В статье 3 Закона № 384-ЗРК установлены нулевая и пониженные ставки налога на имущество организаций для отдельных категорий налогоплательщиков, в том числе, в размере 0,2 процента - для организаций в отношении объектов социально-культурной сферы, используемых ими для нужд культуры и искусства, образования, физической культуры и спорта, здравоохранения и социального обслуживания населения, которые полностью или частично финансируются за счёт средств бюджета Республики Карелия и (или) местных бюджетов.

При этом в статье 21 Закона № 384-ЗРК определено, что налоговые льготы, пониженные ставки налогов, установленные настоящим Законом для организаций, предоставляются при отсутствии у организации увеличения недоимки по налогам и сборам в бюджет Республики Карелия и местные бюджеты с начала календарного года по первое число месяца, следующего за отчётным (налоговым) периодом, либо возникновения недоимки по налогам и сборам в бюджет Республики Карелия и местные бюджеты на первое число месяца, следующего за отчётным (налоговым) периодом, при условии раздельного учёта доходов по видам деятельности и раздельного учёта имущества для налогоплательщиков, которым пониженная ставка налога на имущество организаций установлена в отношении отдельных объектов имущества, признаваемого объектом налогообложения, в целях правильного применения льгот в соответствии с настоящим Законом.

Таким образом, в случаях, когда организации, применяющие льготную ставку налога на имущество, допустили увеличение недоимки по налогам и сборам в бюджет Республики Карелия и местные бюджеты за предшествующий отчётный (налоговый) период (даже на 1 руб.), они в соответствии с действующей редакцией Закона №384-ЗРК утрачивают право на применение пониженной налоговой ставки и должны уплачивать налог по максимальной ставке - 2,2%.

Такое правовое регулирование на практике привело к тому, что в случае утраты права на применение пониженной налоговой ставки хотя бы в одном отчётном периоде и при подтверждении такого права во всех остальных налоговых периодах, применяется общая ставка 2,2% за весь год.

Так, в рамках дела № А26-4337/2011 налоговый орган просил взыскать с муниципального учреждения 1 901 253 руб. налога на имущество организаций за 2010 год. По мнению инспекции по итогам 2010 года налогоплательщик допустил рост недоимки по налогам, поступающим в бюджет Республики Карелия и местный бюджет, ввиду чего по итогам 2010 года необоснованно применена льготная ставка налога на имущество организаций.

Арбитражный суд Республики Карелия при вынесении решения признал размер недоимки необоснованным в силу следующих причин.

В ходе проведения Инспекцией камеральных проверок расчёта налоговой декларации по налогу на имущество организаций за полугодие 2010 года со стороны ответчика нарушений не выявлено (правомерно применялась льготная ставка налога 0,2 процента). В связи с увеличением недоимки по налогам и сборам, уплачиваемым в бюджет Республики Карелия и местный бюджет, ответчик утратил право на применение льготы с третьего квартала 2010 года.

Установив, что у муниципального учреждения по состоянию на 01.01.2011 имеется недоимка по транспортному налогу и налогу на имущество организаций, Инспекция начислила подлежащий уплате в бюджет налог на имущество за 2010 год в сумме 2 665 765 руб. При расчёте налоговый орган использовал следующие

составляющие: 121 171 132 руб. (среднегодовая стоимость имущества за налоговый период) * 2,2% (ставка налога). Из полученного произведения налоговой ставки и налоговой базы инспекция вычла сумму уплаченных налогоплательщиком авансовых платежей за отчётные периоды (20 553 573 руб.), после чего полученная сумма уменьшена на задекларированную за 2010 год к уплате сумму авансового платежа, равную 152 320 руб. В результате произведённых вычислений инспекцией получена сумма налога к доплате, равная 1 901 253 руб.

При этом налоговый орган пояснил свою позицию тем, что сумма налога, подлежащего уплате, исчисляется за налоговый период - календарный год и налоговая ставка, применяемая при исчислении налога, не может варьироваться в течение отчётных периодов - в первом квартале и за первое полугодие в размере 0,2 процента, а за третий квартал и год 2,2 процента.

Суд не согласился с подобным расчётом налогового органа, поскольку в первом и втором кварталах школа имела право применение льготной ставки налога на имущество в размере 0,2 процента. Инспекция же фактически пересчитала сумму налога, подлежащего уплате, распространив ставку налога, равную 2,2 процентам, на весь налоговый период (то есть на 1 и 2 кварталы 2010 года включительно), фактически доначислив сумму налога и за те отчётные периоды, когда учреждение ещё имело право применять пониженную ставку налога на имущество организаций.

По результатам рассмотрения кассационной жалобы инспекции Федеральный арбитражный суд Северо-Западного округа признал, что у Инспекции отсутствовали основания для перерасчёта налога за 1 квартал и полугодие 2010 года по ставке 2,2 %, поскольку правомерность применения налоговой льготы подтверждена налоговым органом. Однако расчёт, выполненный судом первой инстанции, правильным не является, поскольку судом использован показатель среднегодовой стоимости имущества, который не соответствует данным налоговой декларации. Суд кассационной инстанции при новом рассмотрении дела обязал суд определить обязанность учреждения по уплате налога на имущество за 2010 год с учётом положений статьи 382 Налогового кодекса Российской Федерации и Закона № 384-ЗРК.

В данном случае суды первой, апелляционной и кассационной инстанций признали недопустимость применения ставки налога на имущество, равной 2,2 процента в случае, когда право на применение льготной ставки налога (0,2 процента) утрачено не по итогам налогового периода, а по итогам отчётного периода. Сложность представляет проведение расчёта суммы налога, подлежащего уплате по итогам налогового периода (произведение налоговой ставки и налоговой базы), поскольку в налоговой декларации, полученной от ответчика, имеются сведения о среднегодовой стоимости имущества на конец отчётного периода.

При этом пунктом 4 статьи 376 Налогового кодекса Российской Федерации установлен различный порядок исчисления величины средней стоимости имущества, признаваемого объектом налогообложения по налогу на имущество, и его среднегодовой стоимости.

Средняя стоимость имущества, признаваемого объектом налогообложения, за отчётный период определяется как частное от деления суммы, полученной в результате сложения величин остаточной стоимости имущества (без учёта имущества, налоговая база в отношении которого определяется как его кадастровая стоимость) на 1-е число каждого месяца отчётного периода и 1-е число месяца, следующего за отчётным периодом, на количество месяцев в отчётном периоде, увеличенное на единицу.

Среднегодовая стоимость имущества, признаваемого объектом налогообложения, за налоговый период определяется как частное от деления суммы, полученной в результате сложения величин остаточной стоимости имущества (без учёта имущества, налоговая база в отношении которого определяется как его кадастровая стоимость) на 1-е число каждого месяца налогового периода и последнее число налогового периода, на количество месяцев в налоговом периоде, увеличенное на единицу.

При повторном рассмотрении дела судом первой инстанции подтверждены доводы о возможности применения учреждением льготной ставки по налогу на имущество организаций, факт утраты права на применение льготной ставки налога в четвёртом квартале 2010 года (начиная с 01.10.2010, поскольку в ходе камеральной проверки расчёта по налогу на имущество за 9 месяцев 2010 года было установлено наличие недоимки по налогу на имущество, доначисленная сумма авансового платежа взыскана в судебном порядке). Суд произвёл расчёт суммы налога на имущество организаций за 2010 год, в результате которого подлежит взысканию с ответчика 1 523 204 руб.

Суд предложил свой вариант расчёта подлежащей доначислению суммы налога. В соответствии со статьёй 376 Налогового кодекса Российской Федерации фактически по состоянию на каждую отчётную дату происходит перерасчёт налоговой базы, при определении которой учитываются данные величин средней стоимости имущества за каждый прошедший на отчётную дату месяц. С учётом положений данной статьи и установленного в статье 382 Налогового кодекса Российской Федерации порядка исчисления налога на имущество в рассматриваемой ситуации при определении суммы налога, которая подлежит уплате по итогам 2010 года, размер авансовых платежей необходимо определить как если бы они были исчислены по итогам отчётных периодов по той же ставке, что и за налоговый период (2,2%). То есть в данном случае расчёт делается с целью вычленив из общей суммы налога, который был бы рассчитан по ставке 2,2

процента с учётом средней стоимости имущества в каждом отчётном периоде, тот остаток, который подлежит уплате в каждом из отчётных периодов.

Такой порядок позволит определить сумму налога на имущество, приходящуюся на четвёртый квартал, по ставке 2,2% без отмены правомерно применённой за 1 квартал и полугодие 2010 года льготной ставки (0,2%) и изменения налоговых обязательств за указанные отчётные периоды, а также учесть все изменения налоговой базы в течение налогового периода в результате значительного увеличения стоимости имущества. В то же время такой расчёт будет соответствовать положениям статей 376, 382 Налогового кодекса Российской Федерации.

Суд апелляционной инстанции изменил решение по делу, указав, расчёт, произведённый Инспекцией, является верным, а вывод суда первой инстанции о пересмотре налоговым органом произведённых налогоплательщиком с применением ставки 0,2 процента начислений за 1 квартал и полугодие 2010 года является несоответствующим материалам дела. При расчёте суммы налога за 2010 год авансовые платежи за 1 квартал и полугодие 2010 года были учтены налоговым органом в том размере, в котором их исчислил налогоплательщик, то есть с применением налоговой ставки 0,2 процента. С таким выводом суда согласился и суд кассационной инстанции.

Анализ возникшей ситуации позволяет сделать вывод о наличии в законе Республики Карелия, устанавливающим порядок уплаты налога на имущество организаций, правового пробела. Законом не установлено, каким образом следует доначислять сумму налога, подлежащую уплате по итогам налогового периода в случае, если по результатам какого-либо из отчётных периодов налогоплательщик допустил увеличение суммы недоимки в бюджет Республики Карелия или местный бюджет, то есть утратил право на применение льготной ставки налогообложения.

Однако отсутствие в Законе № 384-ЗРК порядка исчисления суммы налога, подлежащей уплате по итогам налогового периода, в случае исчисления авансовых платежей за отчётные налоговые периоды с применением разных налоговых ставок, не может лишать права налогоплательщика права на использование пониженной налоговой ставки.

Доначисление суммы налога в общеустановленном порядке (среднегодовая стоимость имущества, умноженная общую ставку налогообложения (2,2%), за вычетом уплаченных авансовых платежей и суммы налога к уплате, исчисленной налогоплательщиком по итогу налогового периода) фактически приводит к увеличению суммы налога, который должен уплатить налогоплательщик.

Это наглядно демонстрируют расчёты, произведённые по делу № А26-4337/2011 налоговым органом и судом. По расчёту налогового органа ответчик должен уплатить в бюджет 1 901 253 руб., по расчёту суда - 1 523 204 руб. Сумма

налогового органа больше на 378 049 руб., то есть права налогоплательщика очевидно нарушены.

Представляется, что сформулированные региональным законодателем положения статьи 21 Закона №384-ЗРК свидетельствуют о подмене дифференцированной налоговой ставки как обязательного элемента налогообложения налоговой льготой и устанавливают возможность увеличения налоговой ставки в течение налогового периода, что Кодексом не предусмотрено.

Введение такого порядка определения права на применение пониженной налоговой ставки должно сопровождаться установлением специального способа определения сумм авансовых платежей и налога, позволяющего определить подлежащие уплате суммы при изменении налоговой ставки в течение налогового периода. Вместе с тем, Налоговый кодекс Российской Федерации предусматривает единый порядок расчёта суммы налога, а полномочия по его изменению региональному законодателю не предоставлены.

Как показала практика, устранить указанные противоречия и пробелы посредством вмешательства суда невозможно разрешение спорной ситуации видится исключительно путём внесения изменений в Закон № 384-ЗРК с целью приведения его в соответствие с требованиями Налогового кодекса Российской Федерации.

Помимо вышеописанной ситуации, вызванной наличием пробела в региональном законодательстве, наибольшую сложность в рассмотрении представляют дела об оспаривании решений налоговых органов, вынесенных по результатам проведения камеральных и выездных налоговых проверок, а также заявления о возврате из бюджета излишне уплаченных сумм налоговых платежей.

В анализируемом периоде времени Арбитражным судом Республики Карелия рассмотрено 15 дел по заявлениям о возврате из бюджета денежных средств, излишне взысканных налоговыми органами.

Заявления о возврате из бюджета излишне уплаченных сумм налоговых платежей рассматриваются в общем порядке искового производства. Возникновение данной категории споров связано с пропуском налогоплательщиками установленного статьёй 88 Налогового кодекса Российской Федерации трёхлетнего срока на обращение в налоговый орган за возвратом излишне уплаченных налоговых платежей. По причине пропуска указанного срока налоговый орган отказывает в возврате излишне уплаченных платежей, но у налогоплательщика есть право на возврат излишне уплаченных сумм в судебном порядке в том случае, если он докажет, что не прошли три года со дня, когда он узнал о наличии переплаты. При рассмотрении указанных заявлений суды руководствуются следующим.

Конституционный Суд Российской Федерации в Определении № 173-0 от 21.06.2001 указал, что положения статьи 78 Налогового кодекса Российской Федерации

Федерации не препятствуют в случае пропуска указанного в статье срока обратиться в суд с иском о возврате из бюджета переплаченной суммы в порядке гражданского или арбитражного судопроизводства. В этом случае действуют общие правила исчисления срока исковой давности - со дня, когда лицо узнало или должно было узнать о нарушении своего права (пункт 1 статьи 200 Гражданского кодекса Российской Федерации).

При этом в пункте 22 Постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 28.02.2001 № 5 "О некоторых вопросах применения части первой Налогового кодекса Российской Федерации" разъясняется, что обращение в суд с иском о возврате излишне уплаченных налогов возможно только в случае отказа налогового органа в удовлетворении заявления о возврате либо неполучения налогоплательщиком ответа в установленный законом срок.

Таким образом, если налогоплательщик в ходе рассмотрения дела докажет, что трёхлетний срок исковой давности на момент обращения с заявлением в суд не истёк, принимается решение об удовлетворении требования о возврате из бюджета излишне уплаченных денежных средств. Поскольку во всех поступивших в суд делах общий срок исковой давности не истёк, приняты решения об удовлетворении исковых требований в полном объёме.

В анализируемом периоде времени Арбитражным судом Республики Карелия принято к производству и рассмотрено 338 дел об оспаривании решений налоговых органов, из которых по 174 делам вынесены решения о признании недействительными актов налоговых органов, по 94 делам в удовлетворении заявленных требований отказано, 37 заявления возвращены заявителю, прекращено производство по 33 делам.

Поскольку дела об оспаривании ненормативных актов, решений и действий (бездействия) налоговых органов и их должностных лиц сопряжены, с одной стороны, с несогласием заявителя с доначислением налогов, пеней и штрафов, а с другой стороны, в случае принятия решения в пользу заявителя, - с непоступлением доначисленных сумм в бюджет, большинство решений обжаловано сторонами. На принятые судом первой инстанции решения направлена 165 апелляционная жалоба, из которых судом апелляционной инстанции рассмотрено 128 жалоб. Из числа рассмотренных жалоб по 94 решения суда первой инстанции оставлены без изменения, а апелляционные жалобы - без удовлетворения, 34 решения отменены. В кассационном порядке подано 98 жалоб, при рассмотрении которых по 12 делам решения апелляционной инстанции отменены, по делу принят новый судебный акт, либо оно направлено на новое рассмотрение в суд первой инстанции.

Дела об оспаривании ненормативных правовых актов, решений, действий (бездействия) налоговых органов и их должностных лиц рассматриваются с

особенностями, установленными главой 24 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации.

Главной отличительной чертой данной категории дел является установленное частью 5 статьи 200 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации правило, согласно которому обязанность доказывания соответствия оспариваемого ненормативного правового акта закону или иному нормативному правовому акту, законности принятия оспариваемого решения, совершения оспариваемых действий (бездействия), наличия у органа или лица надлежащих полномочий на принятие оспариваемого акта, решения, совершение оспариваемых действий (бездействия), а также обстоятельств, послуживших основанием для принятия оспариваемого акта, решения, совершения оспариваемых действий (бездействия), возлагается на орган или лицо, которые приняли акт, решение или совершили действия (бездействие).

При этом в силу действующей статьи 65 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации на обратившееся в суд лицо возлагается обязанность доказать нарушение его прав и законных интересов.

Кроме того, по данной категории дел активная роль при сборе доказательств отводится суду. В силу части 6 статьи 200 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации в случае непредставления органом или лицом, которые приняли оспариваемый акт, решение или совершили оспариваемые действия (бездействие), доказательств, необходимых для рассмотрения дела и принятия решения, арбитражный суд истребует их по своей инициативе.

Таким образом, исходя из приведённых правовых норм, если налоговый орган при рассмотрении дел в суде не представил доказательств обоснованности вынесенных ненормативных актов, решения, действий (бездействия), суд удовлетворяет требования налогоплательщика.

Основную сложность представляют дела, в рамках которых оспариваются решения налоговых органов по доначислению налога на прибыль, налога на добавленную стоимость, налога на доходы физических лиц, связанному с неправомерным включением в состав расходов и в состав налоговых вычетов сумм, уплаченных недобросовестным налогоплательщикам (так называемым "фирмам-однодневкам", "фирмам-прокладкам").

Оспариваемые решения налоговых органов по таким делам достигают двухсот страниц, содержат от 10 до 30 самостоятельных эпизодов, соответственно, количество представляемых сторонами подтверждающих документов, подлежащих оценке, велико (в некоторых случаях достигает двухсот томов).

В ходе исследования представленных сторонами доказательств, как правило, выясняется, что счета-фактуры налогоплательщика составлены с нарушением требований статьи 169 НК РФ, поскольку содержат недостоверные сведения (подписаны неуполномоченным лицом); лица, подписавшие документы, отрицают

свою причастность к деятельности организаций; сведения, указанные в договорах, счетах-фактурах и накладных, недостоверны. Кроме того, оценке подлежат фактические взаимоотношения налогоплательщика с его контрагентами, наличие у контрагентов фактической возможности выполнять работы, оказывать услуги, поставлять товар (финансовые, материальные, технические возможности, трудовые ресурсы, наличие специальных разрешений). Также оценивается порядок взаиморасчётов, направление денежных потоков при расчётах с контрагентами и их дальнейшее движение (перечисление на счета третьих лиц, обналичивание), исследуются банковские документы налогоплательщика и его контрагентов.

В соответствии с нормами статьи 23, глав 21, 25 НК РФ на налогоплательщика возложены обязанности по исчислению и уплате налога, представлению оправдательных документов, подтверждающих произведённые расходы и заявленные вычеты. Налогоплательщиками не представляются доказательства того, что они располагали документами, подтверждающими полномочия лиц, подписавших документы от имени контрагентов. Отсутствуют доказательства, подтверждающие, что налогоплательщик не имел возможности присутствовать при подписании контрагентами первичных документов, и в момент такого подписания на основании учредительных документов и документов, удостоверяющих личность, установить лицо, подписывавшее от имени названной организации документы. Налогоплательщиками к учёту принимаются первичные документы, оформленные ненадлежащим образом, их правильность и достоверность не была проверена в момент совершения хозяйственных операций.

Совокупность приведённых обстоятельств может свидетельствовать о добросовестности (недобросовестности) заявителя, о том, что расходы на приобретение товаров налогоплательщиком фактически понесены, либо о невозможности сделать такой вывод.

Несмотря на действующую норму части 5 статьи 200 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, которой на налоговый орган возложена обязанность доказать обстоятельства, послужившие основанием для принятия оспариваемого решения, и силу положений статьи 65 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации каждое лицо, участвующее в деле, должно доказать обстоятельства, на которые оно ссылается как на основание своих требований и возражений. Обязанность государственного органа по доказыванию обстоятельств, послуживших основанием для принятия этим органом оспариваемого ненормативного акта, не может освобождать налогоплательщика - заявителя по делу от доказывания тех обстоятельств, на которые он ссылается в обоснование выдвинутых требований. В силу положений АПК РФ обязанность доказать правомерность применения налоговых вычетов и уменьшения налогооблагаемой базы лежит на налогоплательщике, соответственно, при

рассмотрении дела именно он должен документально подтвердить понесённые расходы, учтённые при исчислении налогов.

То обстоятельство, что в сфере налоговых отношений действует презумпция добросовестности, и налогоплательщик не несёт ответственности за действия всех организаций, участвующих в многостадийном процессе уплаты и перечисления налогов в бюджет, не означает автоматического принятия расходов при установлении фактов недостоверности сведений, содержащихся в представленных документах.

Учитывая, что налогоплательщик свободен в выборе партнёра и должен проявить такую степень заботливости и осмотрительности, которая позволит рассчитывать на надлежащее повеление контрагента в сфере налоговых правоотношений, негативные последствия выбора недобросовестною партнёра не могут быть переложены на бюджет.

В пункте 10 постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 12.10.2006 № 53 указано, что налоговая выгода может быть признана необоснованной, если налоговым органом будет доказано, что налогоплательщик действовал без должной осмотрительности и осторожности и ему должно было быть известно о нарушениях, допущенных контрагентом, в частности, в силу отношений взаимозависимости или аффилированности налогоплательщика с контрагентом.

Вместе с тем в ряде случаев вышестоящие судебные инстанции, основываясь на тех же положениях АПК РФ и Постановлении Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 №53, отклоняют все доводы налогового органа без учёта их в совокупности и отменяют решения судов первой инстанции. При этом указывают, что недочёты в документах (подписание неуполномоченным лицом, номинальные учредители и директора контрагентов, даже "подписание" документов умершими лицами) не могут являться основанием для отказа в предоставлении права на налоговые вычеты, а действующее законодательство не предусматривает возложение на налогоплательщика неблагоприятных последствий действий контрагентов, право на налоговый вычет не поставлено в зависимость от результатов хозяйственной деятельности поставщиков товаров (работ, услуг) при осуществлении ими хозяйственных операций. То есть, при вынесении судебных актов не оценивается совокупность представленных налоговым органом доказательств, выводы основываются на формальном соблюдении налогоплательщиком требования НК РФ по составлению документов.

В таких актах, как правило, содержится указание на то, что налоговым органом не представлены доказательства совершения заявителем и его контрагентом согласованных умышленных действий, лишённых экономического содержания и направленных па искусственное, без реальной хозяйственной цели, создание условий для уменьшения налогообложения. Из смысла указанных судебных

актов следует, что только при наличии доказанности умышленных действий налогоплательщика совместно с его контрагентами, направленных на уменьшение налогообложения, можно отказать, в предоставлении налогового вычета.

Примеры таких дел: дело № А26-5695/2012 (решение Арбитражного суда Республики Карелия от 27.02.2013, постановление Тринадцатого арбитражного апелляционного суда от 27.06.2014, постановление ФАС СЗО от 11.10.2013) дело №А26-10100/2012 (решение Арбитражного суда Республики Карелия от 01.04.2014, постановление Тринадцатого арбитражного апелляционного суда от 08.07.2014), №А26-10675/2012 (решение Арбитражного суда Республики Карелия от 17.02.2014, постановление Тринадцатого арбитражного апелляционного суда от 23.06.2014), дело №А26-7109/2011 (решение Арбитражного суда Республики Карелия от 29.12.2012, постановление Тринадцатого арбитражного апелляционного суда от 03.04.2013), дело №А26-8135/2012 (решение Арбитражного суда Республики Карелия от 12.02.2013, постановление Тринадцатого арбитражного апелляционного суда от 05.07.2013, постановление ФАС СЗО от 07.11.2013).

Анализ принятых по данной категории дел решений показывает, что необходимо совершенствование судебной арбитражной практики по делам об оспаривании решений налоговых органов о доначислении налогов, соответствующих пеней и штрафов. В первую очередь это относится к делам, связанным с предъявлением налогоплательщиками налоговых вычетов по налогу на добавленную стоимость, включением расходов при исчислении налога на прибыль и налога на доходы физических лиц. Совокупность оценочных понятий, указанных в Постановлении Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 №53, фактически приводит к возможности принятия судами на основании одних и тех же доказательств противоположных решений, что нарушает основополагающий принцип правовой определённости норм права и их судебного толкования. Учитывая сложность и многосторонность данной категории дел, для их полного и целостного анализа необходимо проведение самостоятельного обобщения.

Судья

Е.О. Александрович

Помощник судьи

М.Е. Красовская