

«ОДОБРЕНО»
постановлением Президиума
Арбитражного суда Республики Коми

от «29» июня 2011 года №3

ОБОБЩЕНИЕ
СУДЕБНОЙ ПРАКТИКИ ПО ВОПРОСАМ ПРИМЕНЕНИЯ
НОРМ НАЛОГОВОГО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА
ПРИ ПРИВЛЕЧЕНИИ К НАЛОГОВОЙ ОТВЕТСТВЕННОСТИ

г. Сыктывкар

2011 год

ВВЕДЕНИЕ

Данное обобщение подготовлено с целью обеспечения единообразного подхода при рассмотрении дел по вопросам применения норм налогового законодательства при привлечении к налоговой ответственности, в том числе, по заявлениям налогового органа о взыскании штрафов и по заявлениям налогоплательщиков об оспаривании решений налоговых органов о привлечении к налоговой ответственности.

Предметом обобщения послужили судебные акты, вступившие в законную силу и принятые судьями административной коллегии Арбитражного суда Республики Коми в 2008-2010 годах.

В современном налоговом законодательстве, где основным нормативным актом является Налоговый кодекс Российской Федерации, отсутствует нормативное определение налоговой ответственности. Термин «налоговая ответственность» был применен законодателем ранее в п.2 ст.108 Налогового кодекса Российской Федерации как синоним понятия «ответственность за совершение налогового правонарушения». Терминологическая неточность устранена при внесении в Налоговый кодекс Российской Федерации изменений и дополнений Федеральным законом от 09.07.1999 № 154-ФЗ. Однако, этот термин сохранялся в ст.107 Налогового кодекса Российской Федерации до внесения изменений в указанную норму Федеральным законом от 27.07.2006 № 137-ФЗ, хотя определения налоговой ответственности все равно не дается.

Однако анализ норм НК РФ позволяет утверждать, что налоговая ответственность - это применение к лицу, виновному в совершении налогового правонарушения, предусмотренных Кодексом налоговых санкций в виде денежных взысканий (штрафов).

Глава 16 НК РФ содержит закрытый перечень правонарушений, за совершение которых к лицу могут быть применены налоговые санкции. Следовательно, в первую очередь при привлечении к ответственности налоговый орган обязан установить, содержат ли действия плательщика признаки налогового правонарушения.

Не менее важной задачей также является квалификация налогового правонарушения, которая заключается в выявлении соответствия между деянием плательщика и составом налогового правонарушения, описанным в конкретной норме главы 16 Кодекса. Привлечение к налоговой ответственности возможно при совпадении совершенного деяния и соответствующего состава налогового правонарушения. В решении подлежат отражению признаки совершенного правонарушения, т.е. какие действия плательщика стали основанием для квалификации деяния как налогового правонарушения по конкретной норме главы 16 НК РФ. Иными словами, налоговый орган обязан документально подтвердить свои выводы о квалификации деяния. В противном случае будет невозможно утверждать о наличии состава налогового правонарушения в действиях плательщика, что в свою очередь приведет к невозможности привлечь лицо к ответственности.

Отсутствие в решении обоснованных выводов о квалификации правонарушения означает несоблюдение предусмотренной законом процедуры. Ссылка в решении о привлечении к ответственности лишь на номер статьи Кодекса без указания ее части приравнивается к отсутствию надлежащей квалификации правонарушения, поскольку это не позволяет определить, какое правонарушение вменяется в вину плательщику.

Согласно п.14 ст.101 Налогового кодекса Российской Федерации несоблюдение должностными лицами налоговых органов требований, установленных настоящим Кодексом, может являться основанием для отмены решения налогового органа вышестоящим налоговым органом или судом. Основаниями для отмены указанного решения налогового органа вышестоящим налоговым органом или судом могут являться иные нарушения процедуры рассмотрения материалов налоговой проверки, если только такие нарушения привели или могли привести к принятию руководителем (заместителем руководителя) налогового органа неправомерного решения.

Таким образом, правильная квалификация деяния является главным условием для привлечения налогоплательщика к налоговой ответственности, так как в зависимости от квалификации правонарушения меняется и размер штрафных санкций применяемых к данному лицу. Применение санкций, которые не соответствуют совершенному им правонарушению, может повлечь признание таких действий налогового органа незаконными, а решения о привлечении к ответственности - недействительным.

Анализ судебной практики показывает, что налоговыми органами, зачастую, неправильно производится квалификация совершенных правонарушений соответствующим нормам главы 16 Налогового кодекса Российской Федерации, а также при привлечении к налоговой ответственности не исследуются обстоятельства, свидетельствующие о форме вины лица, привлекаемого к налоговой ответственности.

1. Ответственность, установленная статьей 135.1 Налогового кодекса РФ, наступает как в случае неисполнения банком обязанностей, предусмотренных пунктом 5 статьи 76 и пунктом 2 статьи 86 Налогового кодекса РФ, так и за исполнение указанных обязанностей с нарушением установленного срока, в том числе, за не совершение определенных действий в установленный срок.

Решением налогового органа Банк привлечен к ответственности за совершение налогового правонарушения, предусмотренного ст.135.1 Налогового кодекса РФ за несвоевременное сообщение об остатках денежных средств налогоплательщика-организации на счетах, операции по которым приостановлены.

Не согласившись с вынесенным решением инспекции, с учетом решения вышестоящего налогового органа, Банк обжаловал его в судебном порядке, указав, что за несообщение об остатках денежных средств на счетах,

операции по которым приостановлены в соответствии с п.5 ст.76 Налогового кодекса Российской Федерации, Банк привлечен быть не может, поскольку сообщения об остатках денежных средств были направлены в налоговый орган, но с нарушением установленного срока, а статья 135.1 Налогового кодекса Российской Федерации не предусматривает ответственность за несвоевременное сообщение об остатках денежных средств на расчетных счетах. Также заявитель полагает, что с учетом наличия смягчающих ответственность обстоятельств, установленных инспекцией, сумма подлежащего взысканию штрафа могла быть уменьшена.

В соответствии с пунктом 5 статьи 76 Кодекса (в редакции, действующей до 02.09.2010) Банк обязан сообщить в налоговый орган об остатках денежных средств налогоплательщика-организации на счетах в банке, операции по которым приостановлены, не позднее следующего дня после дня получения решения этого налогового органа о приостановлении операций по счетам налогоплательщика-организации в банке.

Исходя из буквального толкования пункта 5 статьи 76 Налогового кодекса РФ, под сообщением понимается не название документа, а действие, которое Банк обязан совершить в определенный данной нормой срок.

Указанная норма предусматривает обязанность Банка сообщить в налоговый орган об остатках денежных средств налогоплательщика-организации на счетах после получения каждого решения этого налогового органа о приостановлении операций по счетам налогоплательщика-организации в банке; какие-либо исключения в части поступления в банк в один день нескольких решений о приостановлении операций по счетам одного налогоплательщика пунктом 5 статьи 76 Налогового кодекса РФ не установлены. Непредставление таких сведений по каждому решению налогового органа о приостановлении операций представляет собой самостоятельное нарушение требований пункта 5 статьи 76 Налогового кодекса РФ.

Поскольку Налоговый кодекс Российской Федерации не устанавливает каких-либо требований к форме и содержанию сообщений об остатках денежных средств налогоплательщика-организации на счетах, суд полагает, что Банк, получив в один день несколько решений налогового органа о приостановлении операций по счетам налогоплательщика-организации, вправе был направить в Инспекцию один документ, указав на то, что он представляется во исполнение нескольких решений.

Согласно статье 135.1 Налогового кодекса РФ (в редакции Федерального закона № 224-ФЗ от 26.11.2008г.) непредставление банком справок о наличии счетов в банке и (или) об остатках денежных средств на счетах, выписок по операциям на счетах в налоговый орган в соответствии с пунктом 2 статьи 86 настоящего Кодекса и (или) несообщение об остатках денежных средств на счетах, операции по которым приостановлены, в соответствии с пунктом 5 статьи 76 настоящего Кодекса, а также представление справок (выписок) с нарушением срока или справок

(выписок), содержащих недостоверные сведения, влечет взыскание штрафа в размере 10 тысяч рублей.

Поскольку нарушение сроков сообщения об остатках денежных средств на счетах налогоплательщиков-организаций, операции по которым приостановлены на основании решений налогового органа, подтверждены материалами дела, суд счел доводы Банка об отсутствии в его действиях состава правонарушения, предусмотренного ст.135.1 Налогового кодекса Российской Федерации, необоснованными.

2. Привлечение Банка к ответственности на основании п.1 ст.135 Налогового кодекса Российской Федерации за неправомерное неисполнение в установленный настоящим Кодексом срок поручения налогового органа о перечислении текущих налоговых платежей, обязанность по уплате которых возникла после принятия заявления о признании должника банкротом и до открытия конкурсного производства, обоснованно, поскольку взыскание указанных платежей производится в порядке, установленном Налоговым кодексом РФ, т.е. в бесспорном порядке. Исполнение инкассовых поручений производится банком с соблюдением ст.855 Гражданского кодекса РФ. При этом Банк не вправе давать оценку взыскиваемой сумме задолженности или периоду ее возникновения.

Банк обратился в суд с заявлением о признании недействительными решения налогового органа, которым привлечен к налоговой ответственности на основании п.1 ст.135 Налогового кодекса Российской Федерации за неправомерное неисполнение в установленный настоящим Кодексом срок поручения налогового органа о перечислении налога, авансового платежа, сбора, пеней, штрафа.

Решением суда в удовлетворении заявленных требований отказано на основании следующего.

Согласно статье 60 Налогового кодекса РФ банки обязаны исполнять поручение налогового органа на перечисление налога в бюджетную систему Российской Федерации за счет денежных средств налогоплательщика или налогового агента в очередности, установленной гражданским законодательством Российской Федерации. Поручение исполняется банком в течение одного операционного дня, следующего за днем получения такого поручения, если иное не предусмотрено настоящим Кодексом. Банк не вправе задерживать исполнение поручения налогоплательщика и поручения налогового органа при наличии денежных средств.

Как разъяснено в пункте 4 Постановления Пленума Высшего Арбитражного суда Российской Федерации № 29 от 15.12.2004 «О некоторых вопросах практики применения Федерального закона «О несостоятельности (банкротстве)» требования налоговых, таможенных и иных органов, в чью компетенцию в силу законодательства входит взимание и взыскание соответствующих сумм платежей, по обязательным платежам, возникшим

после принятия заявления о признании должника банкротом и до открытия конкурсного производства, а также по обязательным платежам, срок исполнения которых наступил после введения соответствующей процедуры банкротства (текущие платежи), удовлетворяются в установленном законодательством порядке (вне рамок дела о банкротстве).

Согласно пункту 11 Постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 25 от 22.06.2006 «О некоторых вопросах, связанных с квалификацией и установлением требований по обязательным платежам, а также санкциям за публичные правонарушения в деле о банкротстве» при решении вопроса о порядке исполнения текущих требований налоговых органов по обязательным платежам (за исключением возникших после признания должника банкротом) судам надлежит учитывать, что эти требования удовлетворяются вне рамок дела о банкротстве в порядке, установленном законодательством о налогах и сборах.

Таким образом, взыскание текущих налоговых платежей, обязанность по уплате которых возникла после принятия заявления о признании должника банкротом и до открытия конкурсного производства, может быть произведено в порядке, установленном статьей 46 Налогового кодекса РФ.

В соответствии с пунктом 1 статьи 5 Федерального закона № 127-ФЗ от 26.10.2002 «О несостоятельности (банкротстве)» в целях настоящего Федерального закона под текущими платежами понимаются денежные обязательства и обязательные платежи, возникшие после принятия заявления о признании должника банкротом.

Поскольку заявление о признании налогоплательщика несостоятельным (банкротом) было принято арбитражным судом 20.09.2005, судом установлено, что обязательства по уплате налога на добавленную стоимость являются текущими.

Пунктом 3 статьи 134 Федерального закона «О несостоятельности (банкротстве)» установлено, что очередность удовлетворения требований кредиторов по текущим денежным обязательствам должника, определяется в соответствии со статьей 855 Гражданского кодекса Российской Федерации.

Учитывая принцип исполнения расчетных документов в порядке календарной очередности, поступившие на расчетный счет налогоплательщика в январе-марте 2009 года, денежные средства подлежали списанию в счет исполнения выставленного Инспекцией инкассового поручения.

Довод Банка о том, что инкассовое поручение не содержит достаточных данных для отнесения налоговых требований к текущим, подлежащим удовлетворению вне очереди, судом отклонен со ссылкой на п.12 Постановления Пленума Высший Арбитражный Суд РФ № 25 от 22.06.2006 «О некоторых вопросах, связанных с квалификацией и установлением требований по обязательным платежам, а также санкциям за публичные правонарушения в деле о банкротстве», т.к. банк осуществляет проверку правомерности взыскания по формальным признакам,

квалифицируя подлежащее исполнению требование как текущее на основании имеющихся в инкассовом поручении данных. Инкассовое поручение, не содержащее соответствующих данных, подлежит возврату Банком налоговому органу.

Следовательно, Банк, получивший инкассовое поручение налогового органа, может либо принять указанный исполнительный документ к исполнению и при отсутствии или недостаточности денежных средств на счете должника поместить его в картотеку, либо возвратить его взыскателю, указав на отсутствие данных, позволяющих квалифицировать требование как текущее.

Банк, приняв инкассовое поручение для исполнения и поместив его в картотеку, в случае поступления на расчетный счет клиента денежных средств был обязан исполнить указанное инкассовое поручение в соответствии с очередностью, установленной действующим законодательством. Нарушение установленной очередности влечет за собой ответственность, установленную п.1 ст.135 НК РФ.

3. Требования о взыскании штрафов за нарушение налогового законодательства, связанные с исполнением текущих обязательств, подлежат удовлетворению в рамках конкурсного производства в порядке, установленном п.3 ст.137 Федерального закона «О несостоятельности (банкротстве)».

В соответствии с пунктом 1 статьи 126 Федерального закона № 127-ФЗ от 26.10.2002г. «О несостоятельности (банкротстве)» с даты принятия арбитражным судом решения о признании должника банкротом и об открытии конкурсного производства все требования кредиторов по денежным обязательствам, об уплате обязательных платежей, иные имущественные требования, за исключением требований о признании права собственности, о взыскании морального вреда, об истребовании имущества из чужого незаконного владения, о признании недействительными ничтожных сделок и о применении последствий их недействительности, а также текущие обязательства, указанные в пункте 1 статьи 134 настоящего Федерального закона, могут быть предъявлены только в ходе конкурсного производства.

Статьей 2 Федерального закона «О несостоятельности (банкротстве)» предусмотрено, что для целей указанного Закона под денежным обязательством понимается обязанность должника уплатить кредитору определенную денежную сумму по гражданско-правовой сделке и (или) иному предусмотренному Гражданским кодексом Российской Федерации, бюджетным законодательством Российской Федерации основанию; под обязательными платежами – налоги, сборы и иные обязательные взносы, уплачиваемые в бюджет соответствующего уровня бюджетной системы Российской Федерации и (или) государственные внебюджетные фонды в порядке и на условиях, которые определяются законодательством

Российской Федерации, в том числе штрафы, пени и иные санкции за неисполнение или ненадлежащее исполнение обязанности по уплате налогов, сборов и иных обязательных взносов в бюджет соответствующего уровня бюджетной системы Российской Федерации и (или) государственные внебюджетные фонды, а также административные штрафы и установленные уголовным законодательством штрафы.

В соответствии с пунктом 3 статьи 137 Федерального закона № 127-ФЗ от 26.10.2002г. «О несостоятельности (банкротстве)» требования кредиторов третьей очереди по возмещению убытков в форме упущенной выгоды, взысканию неустоек (штрафов, пеней) и иных финансовых санкций, в том числе за неисполнение или ненадлежащее исполнение обязанности по уплате обязательных платежей, учитываются отдельно в реестре требований кредиторов и подлежат удовлетворению после погашения основной суммы задолженности и причитающихся процентов.

Как указано в пункте 30 Постановления Пленума Высшего Арбитражного суда Российской Федерации № 25 от 22.06.2006г. «О некоторых вопросах, связанных с квалификацией и установлением требований по обязательным платежам, а также санкциям за публичные правонарушения в деле о банкротстве» в силу пункта 3 статьи 137 Закона о банкротстве требования о взыскании штрафов за налоговые (административные) правонарушения учитываются отдельно в реестре требований кредиторов в составе требований кредиторов третьей очереди и удовлетворяются после погашения этих требований в отношении основной суммы задолженности и причитающихся процентов.

При применении данной нормы судам необходимо исходить из того, что Закон о банкротстве не содержит положений, устанавливающих деление указанных требований на текущие требования и требования, подлежащие включению в реестр требований кредиторов. Соответственно, такие требования, независимо от даты совершения правонарушения или даты привлечения должника к ответственности, учитываются в реестре требований кредиторов и погашаются в очередности, установленной пунктом 3 статьи 137 Закона.

Однако, пункт 11 постановления Пленума ВАС Российской Федерации от 23.07.2009 № 63 «О текущих платежах по денежным обязательствам в деле о банкротстве» содержит положения, согласно которым при решении вопроса о квалификации в качестве текущих платежей требований о применении мер ответственности за нарушение обязательств (возмещении убытков, причиненных неисполнением или ненадлежащим исполнением обязательства, взыскании неустойки, процентов за неправомерное пользование чужими денежными средствами) судам необходимо принимать во внимание, что требования о применении мер ответственности за нарушение денежных обязательств, относящихся к текущим платежам, следуют судьбе указанных обязательств.

Вместе с тем, в указанной норме речь идет о денежных обязательствах, к которым, в силу положений ст.2 Закона о банкротстве, обязательные

платежи не относятся. В связи с чем, к рассматриваемым правоотношениям указанные положения постановления Пленума ВАС Российской Федерации от 23.07.2009 № 63 не применимы.

Таким образом, налоговые санкции независимо от оснований привлечения к ответственности учитываются в реестре требований кредиторов, и, соответственно, в порядке, установленном законодательством о налогах и сборах, взысканию не подлежат. Доводы налогового органа относительно того, что судьба налоговой санкции в отношении конкретного налогового обязательства следует за судьбой данного неисполненного обязательства, судом не приняты обоснованно, как противоречащие действующим нормам Закона о банкротстве.

В рассматриваемом случае, в рамках конкурсного производства, Инспекция не вправе была производить взыскание с налогоплательщика штрафа за несвоевременное представление налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость за 3 квартал 2009 года в порядке, предусмотренном статьями 46, 47 Налогового кодекса РФ.

4. При привлечении к налоговой ответственности на основании п.1 ст.122 НК РФ за неполную уплату единого налога, уплачиваемого в связи с применением упрощенной системы налогообложения, налоговый орган должен доказать правильность квалификации деятельности налогоплательщика, подпадающей под данный режим налогообложения.

Решением налогового органа предприниматель привлечен к ответственности за совершение налогового правонарушения, в том числе, предусмотренного п.1 ст.122 Налогового кодекса Российской Федерации за неполную уплату единого налога, уплачиваемого в связи с применением упрощенной системы налогообложения.

Не согласившись с вынесенным решением, в редакции решения Управления ФНС России по Республике Коми, налогоплательщик обжаловал его в судебном порядке, указав, что осуществляемая им деятельность по реализации физическим лицам по их телефонным заказам бутилированной воды и сопутствующих товаров, включая автотранспортные услуги по перевозке этой воды и сопутствующих товаров, в рассматриваемый период относилась к розничной торговле и подпадала под систему налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности. Кроме того, деятельность продавца по доставке товара покупателям собственным транспортом не является самостоятельным видом предпринимательской деятельности, а является способом исполнения обязанности продавца по передаче товара.

Суд требования предпринимателя удовлетворил на основании следующего.

Пунктом 1 статьи 346.11 Налогового кодекса Российской Федерации предусмотрено, что индивидуальными предпринимателями применяется УСН наряду с иными режимами налогообложения, предусмотренными

законодательством Российской Федерации о налогах и сборах. Вопрос о правомерности использования УСН связан именно с реализацией права на ее применение, которое носит заявительный (уведомительный) характер, и, следовательно, не зависит от решения налогового органа и не связано с ним.

Согласно п. 4 ст. 346.12 Налогового кодекса РФ применение УСН запрещается лишь по тем видам деятельности, в отношении которых в соответствии с указанной главой 26.3 Налогового кодекса Российской Федерации подлежит применению система налогообложения в виде ЕНВД. Однако данное обстоятельство в силу названных норм не препятствует применению налогоплательщиком УСН по иным видам деятельности (не облагаемым ЕНВД) вместо общей системы налогообложения.

В проверяемом периоде предприниматель находился на упрощенной системе налогообложения и являлся плательщиком единого налога, уплачиваемого в связи с применением упрощенной системы налогообложения. Наряду с упрощенной системой налогообложения, предпринимателем исчислялся и уплачивался единый налог на вмененный доход от деятельности по реализации в розницу бутилированной питьевой воды при ее заказе по телефону и доставке ее покупателям.

В 2005 году подпунктом 4 пункта 2 статьи 346.26 Налогового кодекса РФ было предусмотрено, что система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход применялась в отношении розничной торговли, осуществляемой через магазины и павильоны с площадью торгового зала по каждому объекту организации торговли не более 150 квадратных метров, палатки, лотки и другие объекты организации торговли, в том числе не имеющие стационарной торговой площади.

Судом установлено, что заключаемые посредством телефонной связи предпринимателем договоры не содержат условий договора перевозки, а их предметом является розничная купля-продажа бутилированной воды с доставкой ее по адресу покупателя. Доставка товара является неотъемлемой частью договора розничной купли-продажи бутилированной воды, то есть вытекает из самой сути заключаемых посредством телефонной связи договоров.

Несмотря на выделение предпринимателем доли выручки по доставке от общей выручки отдельной строкой, у налогового органа отсутствовали правовые основания для квалификации указанной деятельности в качестве самостоятельно осуществляемой и доначисления предпринимателю единого налога, уплачиваемого по упрощенной системе налогообложения, пени по указанному налогу и привлечения его к налоговой ответственности на основании п.1 ст.122 Налогового кодекса РФ.

5. Привлечение к налоговой ответственности за неуплату единого налога на вмененный доход в результате занижения налоговой базы из-за неправильной корректировки коэффициента К2 обоснованно, поскольку налогоплательщик не вправе самостоятельно корректировать коэффициент К2 на показатель, учитывающий

фактический период осуществления деятельности, поскольку такой показатель как режим работы учтен в нормативном акте муниципального образования, регулирующем порядок исчисления единого налога на вмененный доход.

Предприниматель оспорил в судебном порядке решение налогового органа о привлечении его к ответственности, предусмотренной п.1 ст.122 НК РФ. Как указал заявитель, согласно установленному порядку исчисления ЕНВД налогоплательщик вправе самостоятельно, вне зависимости от наличия в нормативных правовых актах муниципальных образований о введении в действие системы налогообложения в виде ЕНВД соответствующих норм, скорректировать исчисленное ими единое значение коэффициента К2 на значение коэффициента, учитывающего фактический период времени ведения предпринимательской деятельности.

Отказывая предпринимателю в удовлетворении требований, суд учел требования следующих норм права.

Согласно статье 346.27 Налогового кодекса РФ (в редакции Федерального закона от 21.07.2002 № 101-ФЗ) корректирующими коэффициентами базовой доходности, которые учитываются при исчислении ЕНВД, являются коэффициенты, показывающие степень влияния того или иного условия на результат предпринимательской деятельности, облагаемой единым налогом.

К2 - корректирующий коэффициент базовой доходности, учитывающий совокупность особенностей ведения предпринимательской деятельности, в том числе ассортимент товаров (работ, услуг), сезонность, режим работы, фактический период времени осуществления деятельности, величину доходов, особенности места ведения предпринимательской деятельности, площадь информационного поля электронных табло, площадь информационного поля наружной рекламы с любым способом нанесения изображения, площадь информационного поля наружной рекламы с автоматической сменой изображения, количество автобусов любых типов, трамваев, троллейбусов, легковых и грузовых автомобилей, прицепов, полуприцепов и прицепов-роспусков, речных судов, используемых для распространения и (или) размещения рекламы, и иные особенности.

Федеральным законом от 17.05.2007 № 85-ФЗ «О внесении изменений в главы 21, 26.1, 26.2 и 26.3 части второй Налогового кодекса Российской Федерации» из определения корректирующего коэффициента базовой доходности К2 исключен такой фактор, как «фактический период времени осуществления деятельности».

Вместе с тем, до 1 января 2009 года продолжала действовать норма, предусмотренная абзацем 3 пункта 6 статьи 346.29 Налогового кодекса РФ, согласно которой при определении значения корректирующего коэффициента К2, учитывающего влияние факторов на результат предпринимательской деятельности, в целях учета фактического периода времени осуществления предпринимательской деятельности значение

корректирующего коэффициента K2, учитывающего влияние указанных факторов на результат предпринимательской деятельности, определяется как отношение количества календарных дней ведения предпринимательской деятельности в течение календарного месяца налогового периода к количеству календарных дней в данном календарном месяце налогового периода.

В соответствии с Федеральным законом от 22.07.2008 № 155-ФЗ абзац третий пункта 6 статьи 346.29 Налогового кодекса Российской Федерации также признан утратившим силу.

Исключение из состава значений, учитывающих влияние на результат предпринимательской деятельности факторов, предусмотренных статьей 346.27 настоящего Кодекса, такого фактора как фактический период времени осуществления предпринимательской деятельности, влечет невозможность его применения налогоплательщиком.

При этом фактический период времени осуществления предпринимательской деятельности необходимо определять с учетом таких факторов, как режим работы и сезонность, если они не учтены в качестве особенностей ведения предпринимательской деятельности при определении корректирующего коэффициента базовой доходности K2.

Применительно к рассматриваемым спорам, особенность ведения предпринимательской деятельности, как режим работы, учтена в решении Совета МР на 2008 год, и, как обоснованно указал налоговый орган, предприниматель не вправе самостоятельно корректировать K2 на показатель, учитывающий фактический период осуществления деятельности.

Поскольку режим работы представляет собой форму организации рабочего времени, соответственно, в выходной день не прекращается осуществление предпринимательской деятельности.

Законодатель, определяя значения корректирующего коэффициента K2, учел в качестве особенностей ведения предпринимательской деятельности режим работы. Доказательств наличия иных факторов, влияющих на определение коэффициента K2, кроме как выходной день, предприниматель не представил.

Таким образом, суд посчитал выводы налогового органа о доначислении предпринимателю единого налога на вмененный доход, пени и штрафа на основании п.1 ст.122 Налогового кодекса Российской Федерации соответствующими действующему законодательству.

6. К ответственности, предусмотренной ст.123 НК РФ, налоговый агент может быть привлечен только при наличии доказательств, свидетельствующих о наличии у него возможности удержать соответствующую сумму налога у налогоплательщика. Поскольку плательщиком налога на прибыль являлось юридическое лицо-участник Конвенции об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и прирост стоимости имущества, чье представительство

расположено на территории Российской Федерации, налоговый агент правомерно исчислил и уплатил налог с доходов, полученных иностранной организацией от источников в Российской Федерации (налог на прибыль), в виде выплаты дивидендов по налоговой ставке 9% годовых, т.е. по ставке, установленной для российских организаций.

Общество оспорило решение налогового органа о привлечении его к налоговой ответственности на основании пункта 1 статьи 123 Налогового кодекса РФ за неполное перечисление сумм налога, подлежащего удержанию и перечислению налоговым агентом и возложении на него обязанности по уплате налога на прибыль организаций с доходов, полученных в виде дивидендов от российских организаций иностранными организациями.

Отменяя решение налогового органа и удовлетворяя требования налогоплательщика, суд руководствовался следующими нормами.

В соответствии с пунктом 1 статьи 246 Налогового кодекса Российской Федерации плательщиками налога на прибыль наряду с российскими организациями признаются иностранные организации, осуществляющие свою деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства и (или) получающие доходы от источников в Российской Федерации.

Согласно пункту 1 статьи 307 Налогового кодекса Российской Федерации объектом налогообложения для иностранных организаций, осуществляющих деятельность в Российской Федерации через постоянное представительство, признается, в том числе доходы от источников в Российской Федерации, указанные в пункте 1 статьи 309 настоящего Кодекса, относящиеся к постоянному представительству.

К числу указанных доходов относятся дивиденды, выплачиваемые иностранной организации - акционеру (участнику) российских организаций (подпункт 1 пункта 1 статьи 309 Налогового кодекса РФ).

В соответствии с пунктом 1 статьи 310 Кодекса налог с доходов, полученных иностранной организацией от источников в Российской Федерации, исчисляется и удерживается российской организацией или иностранной организацией, осуществляющей деятельность в Российской Федерации через постоянное представительство, выплачивающими доход иностранной организации при каждой выплате доходов, указанных в пункте 1 статьи 309 Кодекса, за исключением случаев, предусмотренных пунктом 2 настоящей статьи, в валюте выплаты дохода.

В силу пункта 3 статьи 275 Налогового кодекса Российской Федерации российская организация, выплачивающая дивиденды иностранной организации, является налоговым агентом.

Пунктом 6 статьи 307 Налогового кодекса Российской Федерации предусмотрено, что иностранные организации, осуществляющие деятельность в Российской Федерации через постоянное представительство, уплачивают налог по ставкам, установленным пунктом 1 статьи 284 настоящего Кодекса, за исключением доходов, перечисленных в подпунктах

1, 2, абзаце втором подпункта 3 пункта 1 статьи 309 настоящего Кодекса. Указанные доходы, относящиеся к постоянному представительству, облагаются налогом отдельно от других доходов по ставкам, установленным подпунктом 2 пункта 3 и пунктом 4 статьи 284 настоящего Кодекса.

В соответствии со статьей 7 Налогового кодекса РФ если международным договором Российской Федерации, содержащим положения, касающиеся налогообложения и сборов, установлены иные правила и нормы, чем предусмотренные настоящим Кодексом и принятыми в соответствии с ним нормативными правовыми актами о налогах и (или) сборах, то применяются правила и нормы международных договоров Российской Федерации.

15.02.1994 между Правительством Российской Федерации и Правительством Соединенного Королевства Великобритании и Северной Ирландии заключена Конвенции об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и прирост стоимости имущества (далее – Конвенция).

Статьями 1 и 2 Конвенции установлено, что она применяется к лицам, которые являются лицами с постоянным местопребыванием в одном или в обоих Договаривающихся Государствах и применительно к Российской Федерации распространяется на налоги на доходы и прибыль.

Порядок налогообложения дивидендов установлен статьей 10 Конвенции, в соответствии с пунктами 1, 2 которой дивиденды, выплачиваемые компанией, которая является лицом с постоянным местопребыванием в одном Договаривающемся Государстве, лицу с постоянным местопребыванием в другом Договаривающемся Государстве, могут облагаться налогами в этом другом Государстве.

Однако такие дивиденды могут облагаться налогами также в том Договаривающемся Государстве, лицом с постоянным местопребыванием в котором является компания, выплачивающая дивиденды, в соответствии с законодательством этого Государства, но если получатель фактически имеет право на дивиденды и подлежит налогообложению в отношении дивидендов в этом другом Договаривающемся Государстве, взимаемый в таком случае налог не должен превышать 10 процентов валовой суммы дивидендов.

Пунктом 4 статьи 10 Конвенции предусмотрено, что положения пунктов 1 и 2 настоящей статьи не применяются, если лицо, фактически имеющее право на дивиденды, будучи лицом с постоянным местопребыванием в одном Договаривающемся Государстве, осуществляет предпринимательскую деятельность в другом Договаривающемся Государстве, в котором компания, выплачивающая дивиденды, имеет постоянное местопребывание, через расположенное там постоянное представительство или оказывает в этом другом Государстве независимые личные услуги с расположенной там постоянной базы и холдинг, в отношении которого выплачиваются дивиденды, фактически относится к такому постоянному представительству или постоянной базе. В таком случае

применяются положения статьи 7 или статьи 14 настоящей Конвенции, в зависимости от обстоятельств.

Согласно статье 7 Конвенции прибыль предприятия Договаривающегося Государства облагается налогом только в этом Государстве, если только такое предприятие не осуществляет предпринимательскую деятельность в другом Договаривающемся Государстве через находящееся там постоянное представительство. Если предприятие осуществляет, как сказано выше, предпринимательскую деятельность, то его прибыль может облагаться налогом в другом Государстве, но только в той части, которая относится к этому постоянному представительству.

С учетом положений пункта 3 настоящей статьи в случае, когда предприятие Договаривающегося Государства осуществляет предпринимательскую деятельность в другом Договаривающемся Государстве через находящееся там постоянное представительство, то в каждом Договаривающемся Государстве к этому постоянному представительству относится прибыль, которую оно могло бы получить, если бы оно было обособленным и отдельным предприятием, занятым такой же или аналогичной деятельностью при таких же или аналогичных условиях, и действовало совершенно самостоятельно от предприятия, постоянным представительством которого оно является.

В соответствии со статьей 24 Конвенции налогообложение постоянного представительства, которое предприятие одного Договаривающегося Государства имеет в другом Договаривающемся Государстве, не должно быть менее благоприятным в этом другом Государстве, чем налогообложение предприятий, осуществляющих подобную деятельность в этом другом Государстве.

Таким образом, Конвенция содержит положение о недискриминации в части налогообложения резидентов Соединенного Королевства, осуществляющих предпринимательскую деятельность в Российской Федерации через постоянное представительство, по отношению к резидентам Российской Федерации, и, соответственно, относящиеся к постоянному представительству доходы иностранной организации в виде дивидендов должны облагаться налогом по ставке, установленной для российских организаций – получателей дивидендов. Установленная пунктом 2 статьи 10 Конвенции ставка налога в размере 10 процентов от валовой суммы дивидендов должна применяться только в случае, если для российских организаций установлена ставка налога, превышающая указанный размер.

В соответствии с подпунктом 2 пункта 3 статьи 284 Налогового кодекса Российской Федерации доходы, полученные в виде дивидендов от российских и иностранных организаций российскими организациями, облагаются по налоговой ставке 9 процентов.

Таким образом, с учетом принципа недискриминации иностранных организаций, дивиденды, относящиеся к постоянному представительству иностранной организации в Российской Федерации, облагаются налогом по

ставке 9 процентов, доходы, не имеющие отношения к деятельности постоянного представительства, облагаются по налоговой ставке 15 процентов, но с учетом положений Конвенции применяется налоговая ставка 10 процентов.

Кроме того, суд пришел к выводу, что налоговым органом не представлено доказательств возможности удержания Обществом налога на доходы у налогоплательщика – иностранной организации в большем размере, чем фактически удержано на основании представленных документов при выплате доходов. Также не представлены доказательства, что обязанным лицом по перечислению (уплате) в бюджет сумм налога на доходы в большем размере стал налоговый агент. Следовательно, в нарушение требований ст.ст.106, 108, 109 Налогового кодекса Российской Федерации налоговый агент неправомерно привлечен к налоговой ответственности на основании ст.123 Налогового кодекса Российской Федерации. При этом суд сослался на пункт 44 постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 28.02.2001 № 5 "О некоторых вопросах применения части первой Налогового кодекса Российской Федерации", где разъяснено, что к налоговому агенту может быть применена ответственность, установленная статьей 123 Кодекса, только в том случае, когда он имел возможность удержать соответствующую сумму у налогоплательщика, имея в виду, что удержание осуществляется из выплачиваемых налогоплательщику денежных средств.

Из указанных норм следует, что налог на доходы иностранных организаций, получаемый от источников в Российской Федерации, подлежит перечислению в бюджет за счет средств (дохода), подлежащих выплате иностранной организации, а не самого налогового агента. При этом до момента удержания этих средств обязанность по уплате названного налога лежит на иностранной организации. В случае удержания суммы налога налоговым агентом обязанным лицом по перечислению (уплате) в бюджет этой суммы становится налоговый агент.

7. Отсутствие в оспариваемом решении указания на форму вины предпринимателя в совершенном правонарушении, при наличии надлежащих доказательств, подтверждающих факт совершения правонарушения, не влечет недействительность такого решения о привлечении к налоговой ответственности.

Индивидуальный предприниматель обратился с заявлением о признании недействительным решения налогового органа о привлечении его к ответственности за совершение налогового правонарушения, вынесенного по результатам выездной налоговой проверки. По мнению заявителя, налоговый орган необоснованно перевел его со специального налогового режима в виде исчисления и уплаты единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности на общую систему налогообложения по реализованным в розницу автомобилям. Норма права, содержащаяся в ст.181

НК РФ не является однозначной, и, с учетом положений п.7 ст.3 НК РФ, подлежит толкованию в пользу налогоплательщика. Заявитель указал, что налоговый орган при привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения не установил наличие вины в действиях предпринимателя.

Суд признал требования заявителя подлежащими удовлетворению в части, руководствуясь следующими нормами права.

Согласно оспариваемому решению индивидуальный предприниматель не вел учет доходов и расходов и хозяйственных операций в течение нескольких лет. Инспекция воспользовалась правом, предоставленным ей ст.31 Налогового кодекса РФ, и произвела перерасчет налоговых обязательств налогоплательщика на основании имеющихся у инспекции информации и документов, в том числе, налоговых деклараций предпринимателя, а также документов, полученных инспекцией от контрагентов налогоплательщика.

В течение проверяемого периода заявитель, кроме прочего, осуществлял торговлю автотранспортными средствами, техническое обслуживание и ремонт автотранспортных средств, торговлю автомобильными деталями, узлами и принадлежностями.

В отношении деятельности по реализации автотранспортных средств предприниматель применял общеустановленную систему налогообложения в части реализации автомобилей юридическим лицам, а также в части реализации автомобилей физическим лицам за безналичный расчет. В 2006-2007г.г. предприниматель применял ОСН только в части реализации автомобилей юридическим лицам за безналичный расчет.

В соответствии со статьей 346.26 Налогового кодекса РФ система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности (далее — ЕНВД) устанавливается настоящим Кодексом, вводится в действие нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных районов, городских округов, законами городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга и применяется наряду с общей системой налогообложения (далее в настоящей главе - общий режим налогообложения) и иными режимами налогообложения, предусмотренными законодательством Российской Федерации о налогах и сборах.

С 1 января 2006 года на территории муниципального образования ЕНВД введен в отношении определенных видов деятельности, в том числе, в отношении розничной торговли.

Понятие розничной торговли дано в статье 346.27 Налогового кодекса РФ. В соответствии с указанной нормой, розничной торговлей является предпринимательская деятельность, связанная с торговлей товарами (в том числе за наличный расчет, а также с использованием платежных карт) на основе договоров розничной купли-продажи. К данному виду предпринимательской деятельности не относится реализация подакцизных товаров, указанных в подпунктах 6 - 10 пункта 1 статьи 181 настоящего Кодекса,... (в ред. Федерального закона от 21.07.2005 N 101-ФЗ - с 01.01.06г до 01.01.08г.).

До 01 января 2006 года под розничной торговлей подразумевалась торговля товарами и оказание услуг покупателям за наличный расчет, а также с использованием платежных карт. К данному виду предпринимательской деятельности также не относилась реализация подакцизных товаров, указанных в подпунктах 6 - 10 пункта 1 статьи 181 настоящего Кодекса, ... (в ред. Федеральных законов от 31.12.2002 N 191-ФЗ, от 07.07.2003 N 117-ФЗ).

В силу подпункта 6 пункта 1 статья 181 Налогового кодекса РФ автомобили легковые и мотоциклы с мощностью двигателя свыше 112,5 кВт (150 л.с.) признаются подакцизными товарами.

Статьей 193 Кодекса установлены различные налоговые ставки в отношении автомобилей легковых в зависимости от их мощности (до 90 л.с.; свыше 90 л.с. и до 150 л.с.; свыше 150 л.с.).

Из анализа перечисленных выше статей следует, что в течение 2005-2007г.г. розничная торговля легковыми автомобилями независимо от его мощности, а также способов оплаты за транспортное средство, не подпадала под применение системы налогообложения в виде единого налога на вмененный доход.

На основании изложенного, суд посчитал обоснованными выводы налогового органа о необходимости применения предпринимателем общеустановленной системы налогообложения, которая предусматривает исчисление и уплату налога на доходы физических лиц, единого социального налога, налога на добавленную стоимость.

Какие-либо неясности, сомнения, противоречия, на наличие которых указывал предприниматель, в ст.ст.181, 193 НК РФ судом не выявлены.

В результате выявленных правонарушений инспекция привлекла предпринимателя к ответственности за совершение правонарушения, предусмотренного п.2 ст.119 Налогового кодекса РФ за непредставление в налоговый орган налоговых деклараций, а также за совершение правонарушения, предусмотренного п.1 ст.122 Налогового кодекса РФ за неполную уплату НДС, ЕСН, НДС.

В соответствии с п.2 ст.119 НК РФ непредставление налогоплательщиком налоговой декларации в налоговый орган в течение более 180 дней по истечении установленного законодательством о налогах срока представления такой декларации влечет взыскание штрафа в размере 30 процентов суммы налога, подлежащей уплате на основе этой декларации, и 10 процентов суммы налога, подлежащей уплате на основе этой декларации, за каждый полный или неполный месяц начиная со 181-го дня.

В силу п.1 ст.122 Кодекса неуплата или неполная уплата сумм налога (сбора) в результате занижения налоговой базы, иного неправильного исчисления налога (сбора) или других неправомерных действий (бездействия) влечет взыскание штрафа в размере 20 процентов от неуплаченной суммы налога (сбора).

Общие положения об ответственности за совершение налоговых правонарушений содержатся в главе 15 Налогового кодекса Российской Федерации.

Согласно статье 106 Налогового кодекса РФ налоговым правонарушением признается виновно совершенное противоправное (в нарушение законодательства о налогах и сборах) деяние (действие или бездействие) налогоплательщика, налогового агента и иных лиц, за которое настоящим Кодексом установлена ответственность.

В соответствии со статьей 108 Кодекса лицо считается невиновным в совершении налогового правонарушения, пока его виновность не будет доказана в предусмотренном федеральным законом порядке.

Лицо не может быть привлечено к ответственности за совершение налогового правонарушения при наличии хотя бы одного из следующих обстоятельств: отсутствие события налогового правонарушения; отсутствие вины лица в совершении налогового правонарушения; совершение деяния, содержащего признаки налогового правонарушения, физическим лицом, не достигшим к моменту совершения деяния шестнадцатилетнего возраста; истечение сроков давности привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения. В силу ст.109 НК РФ перечисленные обстоятельства относятся к обстоятельствам, исключающим привлечение лица к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Оценив в совокупности представленные доказательства, руководствуясь ст.71 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, суд пришел к выводу о том, совершенные предпринимателем правонарушения: неуплата налога на доходы физических лиц, единого социального налога, налога на добавленную стоимость в результате необоснованного применения специального налогового режима в виде исчисления и уплаты единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности; а также непредставление налогоплательщиком налоговой декларации по НДС в течение более 180 дней по истечении установленного законодательством о налогах срока представления такой декларации, налоговым органом доказано в установленном законом порядке.

Наличие обстоятельств, исключающих привлечение лица к ответственности за совершение налогового правонарушения, а равно обстоятельств, исключающих вину лица в совершении налогового правонарушения, судом не установлено.

В соответствии со ст.110 НК РФ виновным в совершении налогового правонарушения признается лицо, совершившее противоправное деяние умышленно или по неосторожности. Налоговое правонарушение признается совершенным умышленно, если лицо, его совершившее, осознавало противоправный характер своих действий (бездействия), желало либо сознательно допускало наступление вредных последствий таких действий (бездействия). Налоговое правонарушение признается совершенным по неосторожности, если лицо, его совершившее, не осознавало противоправного характера своих действий (бездействия) либо вредного

характера последствий, возникших вследствие этих действий (бездействия), хотя должно было и могло это осознавать.

Материалы дела, а также объяснения сторон, представленные суду, свидетельствуют о том, что в данном случае имеет место неосторожная форма вины при совершении налогового правонарушения, поскольку доказательства, подтверждающие умысел в действиях предпринимателя, направленный на уход от уплаты налогов по общеустановленной системе налогообложения, суду не представлены.

Отсутствие в оспариваемом решении указания на форму вины предпринимателя в совершенном правонарушении, при наличии надлежащих доказательств, подтверждающих факт совершения правонарушения, не влечет недействительность такого решения. Требования заявителя были удовлетворены только в части уменьшения размера штрафа на основании ст.ст.112, 114 НК РФ.

8. У бюджетных учреждений отсутствует обязанность исчислять и уплачивать авансовые платежи по земельному налогу и, соответственно, отсутствует обязанность представлять в налоговый орган расчеты по авансовым платежам по истечении отчетных периодов. Привлечение к налоговой ответственности на основании п.1 ст.126 Налогового кодекса Российской Федерации в данном случае неправомерно.

В соответствии со статьей 387 Налогового кодекса Российской Федерации земельный налог устанавливается настоящим Кодексом и нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований, вводится в действие и прекращает действовать в соответствии с настоящим Кодексом и нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований и обязателен к уплате на территориях этих муниципальных образований.

Устанавливая налог, представительные органы муниципальных образований определяют налоговые ставки в пределах, установленных настоящей главой, порядок и сроки уплаты налога. При установлении налога нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований могут также устанавливаться налоговые льготы, основания и порядок их применения, включая установление размера не облагаемой налогом суммы для отдельных категорий налогоплательщиков.

На территории муниципального образования земельный налог введен решением Совета муниципального образования. В пункте 4 Положения о земельном налоге, утвержденного названным решением, предусмотрено, что от уплаты земельного налога освобождаются бюджетные организации, финансируемые из местного бюджета; учреждения образования, социального обслуживания, финансируемые за счет средств соответствующих бюджетов.

Из материалов дела следует, что образовательное учреждение, согласно его Уставу, является муниципальным образовательным учреждением,

финансируемым из местного бюджета. Данный факт налоговый орган не оспаривает. Следовательно, учреждение освобождено от уплаты земельного налога и, соответственно, от обязанностей исчислять и уплачивать авансовые платежи по земельному налогу и представлять в налоговый орган расчеты.

В соответствии с п.1 ст.388 НК РФ (в редакции, действовавшей в 2008-2009 годах) налогоплательщиками земельного налога признаются организации и физические лица, обладающие земельными участками на праве собственности, праве постоянного (бессрочного) пользования или праве пожизненного наследуемого владения.

В силу пункта 2 статьи 396 Кодекса налогоплательщики-организации исчисляют сумму налога (сумму авансовых платежей по налогу) самостоятельно.

Сумма налога исчисляется по истечении налогового периода как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы. Налогоплательщики, в отношении которых отчетный период определен как квартал, исчисляют суммы авансовых платежей по налогу по истечении первого, второго и третьего квартала текущего налогового периода как одну четвертую соответствующей налоговой ставки процентной доли кадастровой стоимости земельного участка по состоянию на 1 января года, являющегося налоговым периодом. Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет по итогам налогового периода, определяется как разница между суммой налога, исчисленной по истечении налогового периода, и суммами подлежащих уплате в течение налогового периода авансовых платежей по налогу (пункты 1, 5, 6 статьи 396 Кодекса).

Представительный орган муниципального образования при установлении налога вправе предусмотреть для отдельных категорий налогоплательщиков право не исчислять и не уплачивать авансовые платежи по налогу в течение налогового периода (пункт 9 статьи 396 Кодекса).

В пунктах 2, 3 статьи 398 Кодекса установлено, что налогоплательщики - организации или физические лица, являющиеся индивидуальными предпринимателями, использующие принадлежащие им на праве собственности или на праве постоянного (бессрочного) пользования земельные участки в предпринимательской деятельности, уплачивающие в течение налогового периода авансовые платежи по налогу, по истечении отчетного периода представляют в налоговый орган по месту нахождения земельного участка налоговый расчет по авансовым платежам по налогу. Расчеты сумм по авансовым платежам по налогу представляются налогоплательщиками в течение налогового периода не позднее последнего числа месяца, следующего за истекшим отчетным периодом.

Таким образом, обязанность по представлению в налоговый орган расчетов по авансовым платежам по земельному налогу возникает только у налогоплательщиков - организаций или физических лиц, являющихся индивидуальными предпринимателями, уплачивающими в течение налогового периода авансовые платежи по налогу, и лишь в случае использования принадлежащих им на праве собственности или на праве

постоянного (бессрочного) пользования земельными участками в предпринимательской деятельности.

Отказывая в удовлетворении заявленных требований, суд исходил из того, что у Учреждения отсутствует обязанность исчислять и уплачивать авансовые платежи по земельному налогу и, соответственно, отсутствует обязанность представлять в налоговый орган расчеты по авансовым платежам по истечении отчетного периода.

Как следует из статьи 106 НК РФ, налоговым правонарушением признается виновно совершенное противоправное (в нарушение законодательства о налогах и сборах) деяние (действие или бездействие) налогоплательщика, за которое Налоговым кодексом Российской Федерации установлена ответственность.

Поскольку Учреждение не совершило противоправного деяния (действия или бездействия), несвоевременно представив в налоговый орган расчет по авансовым платежам по земельному, обязанность представления которого у него отсутствовала, налоговый орган неправомерно привлек Учреждение к ответственности по пункту 1 статьи 126 НК РФ. В действиях Учреждения отсутствует как событие, так и состав налогового правонарушения, ответственность за которое предусмотрена п.1 ст.126 Налогового кодекса Российской Федерации.

9. Если бюджетное учреждение освобождено от уплаты транспортного налога, обязанность представлять расчеты по авансовым платежам у него отсутствует, привлечение к налоговой ответственности на основании п.1 ст.126 Налогового кодекса Российской Федерации неправомерно.

В соответствии со статьей 356 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Кодекс) транспортный налог устанавливается Кодексом и законами субъектов Российской Федерации о налоге, вводится в действие в соответствии с Кодексом законами субъектов Российской Федерации о налоге и обязателен к уплате на территории соответствующего субъекта Российской Федерации.

Вводя налог, законодательные (представительные) органы субъекта Российской Федерации определяют ставку налога в пределах, установленных Кодексом, порядок и сроки его уплаты.

При установлении налога законами субъектов Российской Федерации могут также предусматриваться налоговые льготы и основания для их использования налогоплательщиком.

Согласно статье 357 Кодекса налогоплательщиками транспортного налога признаются лица, на которых в соответствии с законодательством Российской Федерации зарегистрированы транспортные средства, признаваемые объектом налогообложения в соответствии со статьей 358 Кодекса, если иное не предусмотрено настоящей статьей.

В статье 360 Кодекса установлено, что налоговым периодом по транспортному налогу признается календарный год. Отчетными периодами для налогоплательщиков, являющихся организациями, признаются первый квартал, второй квартал, третий квартал.

В силу статьи 363 Кодекса уплата налога и авансовых платежей по налогу производится налогоплательщиками по месту нахождения транспортных средств в порядке и сроки, которые установлены законами субъектов Российской Федерации. В течение налогового периода налогоплательщики, являющиеся организациями, уплачивают авансовые платежи по налогу, если законами субъектов Российской Федерации не предусмотрено иное.

В соответствии с пунктами 2 и 3 статьи 363.1 Кодекса налогоплательщики, являющиеся организациями и уплачивающие в течение налогового периода авансовые платежи по налогу, по истечении каждого отчетного периода представляют в налоговый орган по месту нахождения транспортных средств, если иное не предусмотрено настоящей статьей, налоговый расчет по авансовым платежам по налогу. Налоговые расчеты по авансовым платежам по налогу представляются налогоплательщиками в течение налогового периода не позднее последнего числа месяца, следующего за истекшим отчетным периодом.

На территории Республики Коми транспортный налог установлен и введен в действие Законом Республики Коми от 26.11.2002 № 110-РЗ «О транспортном налоге» (далее - Закон № 110-РЗ).

Согласно статье 4 Закона № 110-РЗ в течение налогового периода налогоплательщики, являющиеся организациями, уплачивают авансовые платежи по транспортному налогу не позднее 15 мая, 15 августа, 15 ноября года налогового периода.

В силу пункта 2 статьи 2 Закона № 110-РЗ налоговые льготы по транспортному налогу для отдельных категорий налогоплательщиков в Республике Коми устанавливаются Законом Республики Коми "О налоговых льготах на территории Республики Коми и внесении изменений в некоторые законодательные акты по вопросу о налоговых льготах".

В пункте 6 статьи 8 Закона Республики Коми от 10.11.2005 № 113-РЗ "О налоговых льготах на территории Республики Коми и внесении изменений в некоторые законодательные акты по вопросу о налоговых льготах" предусмотрено, что от уплаты транспортного налога освобождаются, в частности, бюджетные учреждения - по транспортным средствам, содержание которых осуществляется соответственно за счет средств республиканского бюджета Республики Коми или местных бюджетов на основании сметы доходов и расходов, при условии ведения раздельного учета льготированных транспортных средств.

Как следует из материалов дела, Учреждение является муниципальным учреждением, финансируемым из муниципального бюджета, следовательно, содержание зарегистрированных за ним транспортных средств осуществляется из местного бюджета на основании сметы доходов и

расходов. За Учреждением зарегистрировано одно транспортное средство, таким образом, условие ведения раздельного учета льготированных транспортных средств соблюдено.

С учетом изложенного суд сделал выводы о том, что Учреждение освобождено от уплаты транспортного налога и от обязанности исчислять и уплачивать авансовые платежи по транспортному налогу и, соответственно, от обязанности представлять в налоговый орган расчет по авансовым платежам по транспортному налогу.

При таких обстоятельствах суд посчитал, что у налогового органа отсутствовали правовые основания для привлечения Учреждения к налоговой ответственности по пункту 1 статьи 126 Кодекса, и обоснованно отказал Инспекции в удовлетворении заявленного требования.

10. При отсутствии обязательств по уплате налога на прибыль за отчетный период обязанность по представлению налоговой декларации упрощенной формы по итогам отчетного периода у некоммерческих организаций не возникает, в связи с чем, привлечение к налоговой ответственности на основании ст.119 Налогового кодекса Российской Федерации в рассматриваемом случае неправомерно.

В соответствии с подпунктом 4 пункта 1 статьи 23 Кодекса налогоплательщики обязаны представлять в налоговый орган налоговые декларации по тем налогам, которые они обязаны уплачивать, если такая обязанность предусмотрена законодательством о налогах и сборах.

В пункте 1 статьи 119 Кодекса установлена ответственность за непредставление налогоплательщиком в установленный законодательством о налогах и сборах срок налоговой декларации в налоговый орган по месту учета, при отсутствии признаков налогового правонарушения, предусмотренного в пункте 2 названной статьи.

На основании пункта 1 статьи 289 Кодекса налогоплательщики независимо от наличия у них обязанности по уплате налога и (или) авансовых платежей по налогу, особенностей исчисления и уплаты налога обязаны представлять по истечении каждого отчетного и налогового периода в налоговые органы по месту своего нахождения и месту нахождения каждого обособленного подразделения соответствующие налоговые декларации в порядке, определенном этой статьей. В соответствии с пунктом 3 статьи 289 Кодекса налогоплательщики представляют налоговые декларации (налоговые расчеты) не позднее 28 дней со дня окончания соответствующего отчетного периода.

Налоговым периодом по налогу на прибыль признается календарный год. Отчетными периодами по налогу признаются первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года (статья 285 Кодекса).

Вместе с тем в пункте 2 статьи 289 Кодекса предусмотрено, что некоммерческие организации, у которых не возникает обязательств по уплате

налога, представляют налоговую декларацию по упрощенной форме по истечении налогового периода.

Следовательно, обязанность по представлению налоговых деклараций упрощенной формы по итогам отчетного периода у указанных налогоплательщиков отсутствует.

Суды установили, что Учреждение является некоммерческой организацией.

В представленной Учреждением в налоговый орган декларации по налогу на прибыль за первый квартал 2009 года отражено получение дохода в сумме 300 рублей и несение расходов в сумме 300 рублей, прибыль по итогам отчетного периода равна нулю, сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, отсутствует.

В связи с изложенным суд пришел к выводу, что обязательств по уплате налога за первый квартал 2009 года у Учреждения не возникло, поэтому в силу положений пункта 2 статьи 289 Кодекса у налогоплательщика отсутствовала обязанность представлять налоговую декларацию по налогу на прибыль за первый квартал 2009 года. Таким образом, привлечение Учреждения к ответственности по пункту 1 статьи 119 Кодекса неправомерно.

11. Привлечение бюджетных учреждений к налоговой ответственности на основании п.1 ст.126 НК РФ за непредставление бухгалтерской отчетности, предусмотренной Федеральным законом № 129-ФЗ от 21.11.1996 «О бухгалтерском учете», неправомерно, поскольку состав бухгалтерской отчетности бюджетных организаций определяется Министерством финансов Российской Федерации.

Подпункт 5 пункта 1 статьи 23 Налогового Кодекса Российской Федерации предусматривает обязанность налогоплательщиков представлять в налоговый орган по месту учета бухгалтерскую отчетность в соответствии с Федеральным законом «О бухгалтерском учете», за исключением случаев, когда организации в соответствии с указанным Федеральным законом не обязаны вести бухгалтерский учет или освобождены от ведения бухгалтерского учета.

В соответствии с пунктом 1 статьи 13 Федерального закона № 129-ФЗ от 21.11.1996 г. «О бухгалтерском учете» все организации обязаны составлять на основе данных синтетического и аналитического учета бухгалтерскую отчетность, состоящую, в том числе, из отчета о прибылях и убытках.

Вместе с тем, пунктом 2 статьи 13 Федерального закона № 129-ФЗ (в редакции, действующей в 2008-2009 годах) предусмотрено, что состав бухгалтерской отчетности бюджетных организаций определяется Министерством финансов Российской Федерации.

Приказом Минфина РФ от 13.11.2008 № 128н утверждена Инструкция о порядке составления и представления годовой, квартальной и месячной

отчетности об исполнении бюджетов бюджетной системы Российской Федерации, согласно которой отчет о прибылях и убытках не относится к бюджетной отчетности.

Согласно пункту 3 статьи 15 указанного Федерального закона бюджетные организации представляют месячную, квартальную и годовую бухгалтерскую отчетность вышестоящему органу в установленные им сроки.

Следовательно, бухгалтерская отчетность бюджетными учреждениями в налоговый орган не представляется, поскольку ее представление названному органу Федеральным законом «О бухгалтерском учете» не предусмотрено. Указанное также подтверждается письмом Министерства Российской Федерации по налогам и сборам от 27.03.2004г. № 02-2-07/19@.

В рассматриваемых случаях у бюджетного учреждения отсутствовала в силу положений подпункта 5 пункта 1 статьи 23 НК РФ обязанность представлять в налоговый орган отчет о прибылях и убытках за 2008 год. Несвоевременное представление отчета о прибылях и убытках за 2008 год при отсутствии такой обязанности не влечет для Учреждения правовых последствий.

Как следует из статьи 106 НК РФ, налоговым правонарушением признается виновно совершенное противоправное (в нарушение законодательства о налогах и сборах) деяние (действие или бездействие) налогоплательщика, за которое Налоговым кодексом Российской Федерации установлена ответственность.

Поскольку Учреждение не совершило противоправного деяния (действия или бездействия), несвоевременно представив в налоговый орган отчет о прибылях и убытках за 2008 год, обязанность представления которого у него отсутствовала, инспекция неправомерно привлекла Учреждение к ответственности по пункту 1 статьи 126 НК РФ. В действиях Учреждения отсутствует как событие, так и состав налогового правонарушения, ответственность за которое предусмотрена п. 1 ст. 126 Налогового кодекса Российской Федерации.

12. Ответственность по ст.126 НК РФ наступает за нарушение срока представления документов и иных сведений, предусмотренных законодательством; непредставление в установленный законодательством срок налоговой декларации не является основанием для привлечения к ответственности по данной статье. Суд не вправе изменять квалификацию вменяемого налогового правонарушения, в связи с чем, инспекции отказано в удовлетворении требований о взыскании штрафа за непредставление налоговой декларации, так как неправильная квалификация правонарушения свидетельствует о незаконности принятого налоговым органом решения.

В соответствии с пунктом 1 статьи 80 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Кодекс) налоговая декларация представляет собой письменное заявление налогоплательщика об объектах налогообложения, о

полученных доходах и произведенных расходах, об источниках доходов, о налоговой базе, налоговых льготах, об исчисленной сумме налога и (или) о других данных, служащих основанием для исчисления и уплаты налога.

Налоговая декларация представляется каждым налогоплательщиком по каждому налогу, подлежащему уплате этим налогоплательщиком, если иное не предусмотрено законодательством о налогах и сборах.

Пунктом 2 статьи 80 Кодекса предусмотрено, что не подлежат представлению в налоговые органы налоговые декларации по тем налогам, по которым налогоплательщики освобождены от обязанности по их уплате в связи с применением специальных налоговых режимов.

Лицо, признаваемое налогоплательщиком по одному или несколькими налогам, не осуществляющее операций, в результате которых происходит движение денежных средств на его счетах в банках (в кассе организации), и не имеющее по этим налогам объектов налогообложения, представляет по данным налогам единую (упрощенную) налоговую декларацию.

Форма единой (упрощенной) налоговой декларации и порядок ее заполнения утверждаются Министерством финансов Российской Федерации.

Единая (упрощенная) налоговая декларация представляется в налоговый орган по месту нахождения организации или месту жительства физического лица не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим кварталом, полугодием, 9 месяцам, календарным годом.

Ответственность за непредставление налогоплательщиком в установленный законодательством о налогах и сборах срок налоговой декларации в налоговый орган по месту учета предусмотрена в статье 119 Кодекса.

В рассматриваемом случае решением Инспекции налогоплательщик привлечен к налоговой ответственности по пункту 1 статьи 126 Кодекса за непредставление в установленный законодательством срок единой (упрощенной) налоговой декларации за 2008 год. Вместе с тем ответственность за данный вид правонарушения предусмотрена в статье 119 Кодекса.

В пункте 1 статьи 126 Кодекса предусмотрена ответственность за непредставление в установленный срок налогоплательщиком (плательщиком сбора, налоговым агентом) в налоговые органы документов и (или) иных сведений, предусмотренных данным Кодексом и иными актами законодательства о налогах и сборах, тогда как ответственность за непредставление налоговой декларации установлена статьей 119 Кодекса.

Довод Инспекции о том, что в случае привлечения к налоговой ответственности за указанное правонарушение по статье 119 Кодекса не представляется возможным определение бюджета, в который будет произведено зачисление налоговой санкции, подлежал отклонению, поскольку это не может являться основанием для признания лица виновным в совершении иного правонарушения.