



## ВЫСШИЙ АРБИТРАЖНЫЙ СУД РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

---

### ПОСТАНОВЛЕНИЕ Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации

№ 10095/11

Москва

20 октября 2011 г.

Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в составе:

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

членов Президиума: Андреевой Т.К., Бациева В.В., Завьяловой Т.В., Иванниковой Н.П., Козловой О.А., Маковской А.А., Муриной О.Л., Пановой И.В., Першутова А.Г., Слесарева В.Л., Юхнея М.Ф. –

рассмотрел заявление Инспекции Федеральной налоговой службы по Ленинскому району города Ярославля о пересмотре в порядке надзора постановления Второго арбитражного апелляционного суда от 17.12.2010 и постановления Федерального арбитражного суда Волго-Вятского округа от 05.04.2011 по делу № А82-4392/2010-27 Арбитражного суда Ярославской области.

В заседании приняли участие:

представители заявителя – Инспекции Федеральной налоговой службы по Ленинскому району города Ярославля – Досова Ю.В., Колесниченко С.Ю., Пивоварова Т.В.;

индивидуальный предприниматель Малхасян Малхас Борисович.

Заслушав и обсудив доклад судьи Муриной О.Л. и объяснения представителей участвующих в деле лиц, Президиум установил следующее.

Индивидуальный предприниматель Малхасян М.Б. (далее – предприниматель Малхасян М.Б., предприниматель) обратился в Арбитражный суд Ярославской области с заявлением о признании недействительным решения Инспекции Федеральной налоговой службы по Ленинскому району города Ярославля (далее – инспекция) от 04.06.2009 № 1040 (далее – решение инспекции), принятого по результатам камеральной налоговой проверки уточненной налоговой декларации по налогу на доходы физических лиц за 2006 год.

Основанием для доначисления 62 309 рублей названного налога, начисления соответствующих сумм пеней, привлечения к ответственности на основании пункта 1 статьи 122 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – Кодекс) и внесения необходимых исправлений в документы бухгалтерского и налогового учета явился вывод инспекции о занижении предпринимателем Малхасяном М.Б. налоговой базы по указанному налогу вследствие необоснованного принятия в состав расходов затрат по сделкам с обществом с ограниченной ответственностью «Регул», закрытым акционерным обществом «Грата» и индивидуальным предпринимателем Крюковой О.В. (далее – предприниматель Крюкова О.В.).

В ходе проверки инспекцией было установлено следующее.

В Едином государственном реестре юридических лиц отсутствуют сведения об ООО «Регул» с ИНН 7708264512 и ЗАО «Грата» с ИНН 6306345138, которые были указаны в представленных

предпринимателем Малхасяном М.Б. документах. На счетах-фактурах от ООО «Регул» нет подписей. Договоры поставки с ООО «Регул» и ЗАО «Грата» предприниматель Малхасян М.Б. не заключал. В федеральной базе, имеющейся в налоговом органе, сведения об ИНН ЗАО «Грата» отсутствуют.

Предприниматель Крюкова О.В. в 2005–2006 годах применяла специальный режим налогообложения – единый налог на вмененный доход, у нее не было обязанности выставлять счета-фактуры, которые представил предприниматель Малхасян М.Б.

Указанные обстоятельства послужили основанием для вывода инспекции о том, что представленные предпринимателем Малхасяном М.Б. документы оформлены с нарушением требований Федерального закона от 21.11.1996 № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете», содержат недостоверные сведения, что ввиду несоблюдения требований статей 218 – 221 Кодекса влечет невозможность учета расходов для целей налогообложения и принятия налоговых вычетов по налогу на доходы физических лиц.

Решением Арбитражного суда Ярославской области от 14.09.2010 в удовлетворении требования предпринимателя отказано в связи с пропуском срока для обращения в суд.

Постановлением Второго арбитражного апелляционного суда от 17.12.2010 решение суда первой инстанции отменено, решение инспекции признано недействительным.

Федеральный арбитражный суд Волго-Вятского округа постановлением от 05.04.2011 постановление суда апелляционной инстанции оставил без изменения.

В заявлении, поданном в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации, о пересмотре в порядке надзора постановлений судов апелляционной и кассационной инстанций инспекция просит их отменить, ссылаясь на нарушение арбитражными судами единообразия в

толковании и применении норм материального права, и оставить без изменения решение суда первой инстанции.

В отзыве на заявление предприниматель Малхасян М.Б. просит постановления судов апелляционной и кассационной инстанций оставить без изменения.

Проверив обоснованность доводов, изложенных в заявлении, отзыве на него и выступлениях присутствующих в заседании представителей участвующих в деле лиц, Президиум считает, что решение суда первой и постановления судов апелляционной и кассационной инстанций подлежат отмене, дело – направлению на новое рассмотрение в суд первой инстанции по следующим основаниям.

В ходе проверки налоговые органы, в которых, исходя из ИНН, должны были состоять на налоговом учете ООО «Регул» и ЗАО «Грата», сообщили, что указанные общества не зарегистрированы в Едином государственном реестре юридических лиц; ИНН налогоплательщиков не соответствуют Порядку и условиям присвоения, применения, а также изменения идентификационного номера налогоплательщика при постановке на учет, снятии с учета юридических и физических лиц, утвержденным приказом МНС России от 03.03.2004 № БГ-3-09/178. Структура ИНН для организации представляет собой десятизначный цифровой код, десятый знак которого является контрольным числом, расчет которого происходит по определенному алгоритму. В ИНН 7708264512 и 6306345138 контрольные числа неверные, следовательно, данные ИНН составлены без применения специального алгоритма и какой-либо организации не присваивались.

По мнению судов апелляционной и кассационной инстанций, удовлетворивших требование предпринимателя, при решении вопроса о возможности принятия расходов, уменьшающих налоговую базу по налогу на доходы физических лиц, достаточно исходить из реальности расходов, произведенных в целях получения доходов. Инспекция не

представила доказательств, с достоверностью свидетельствующих об отсутствии спорных затрат у предпринимателя Малхасяна М.Б.

По эпизоду, касающемуся оценки реальности и документального подтверждения хозяйственных операций по приобретению товаров с предпринимателем Крюковой О.В., доводы инспекции направлены на переоценку доказательств, что не относится к полномочиям суда надзорной инстанции.

Однако при разрешении налогового спора в части признания расходов, понесенных согласно представленным предпринимателем документам в рамках взаимоотношений с хозяйственными обществами ЗАО «Грата» и ООО «Регул», судами апелляционной и кассационной инстанций не учтено следующее.

Согласно пункту 7 статьи 84 Кодекса каждому налогоплательщику присваивается единый по всем видам налогов и сборов ИНН. Порядок и условия присвоения, применения, а также изменения ИНН определяются Министерством финансов Российской Федерации (данное право до 01.08.2004 обладало Министерство Российской Федерации по налогам и сборам).

В соответствии с упомянутым порядком (пункты 2.1.1, 3.1, 3.6.1) ИНН присваивается налоговым органом при постановке на учет организации при ее создании, в том числе путем реорганизации; присвоенный организации ИНН не подлежит изменению, за исключением случаев внесения изменений в нормативные правовые акты Российской Федерации; при изменении места нахождения организации ИНН не изменяется.

Из названных положений, определяющих исключительный перечень оснований изменения ИНН, следует ошибочность вывода судов о необходимости исследования обстоятельств регистрации спорных контрагентов, поскольку сведения о них, которые были указаны в

представленных документах, в Едином государственном реестре юридических лиц отсутствуют.

В силу положений статей 49, 51 Гражданского кодекса Российской Федерации организации, не прошедшие государственную регистрацию в качестве юридических лиц, не приобретают правоспособности юридического лица, а их действия, направленные на установление, изменение и прекращение гражданских прав и обязанностей, не могут быть признаны сделками, что влечет негативные налоговые последствия для участников данных правоотношений.

Согласно статье 2 Гражданского кодекса Российской Федерации, предпринимательской является самостоятельная, осуществляемая на свой риск деятельность.

В Едином государственном реестре юридических лиц юридические лица ООО «Регул» и ЗАО «Грата» с ИНН 7708264512 и 6306345138, которые были указаны в представленных предпринимателем документах, отсутствуют. Данные ИНН ввиду несоответствия содержащихся в них контрольных чисел числам, определяемым с помощью специального алгоритма расчета, в принципе не могли быть присвоены какому-либо юридическому лицу. Из изложенных обстоятельств следует, что в документах, представленных предпринимателем Малхасяном М.Б. в подтверждение спорных хозяйственных операций, содержались сведения о несуществующих юридических лицах (контрагентах).

Вступая в обязательственные правоотношения по поставке товаров, предприниматель не удостоверился в правоспособности ЗАО «Грата» и ООО «Регул» и в государственной регистрации этих организаций в качестве юридического лица; не запросил правоустанавливающих документов у юридического лица, от имени которого выполнены документы, равно как не воспользовался общедоступной информацией о государственной регистрации контрагента, находящейся на официальном сайте регистрирующего органа в сети Интернет в соответствии со

статьей 6 Федерального закона от 08.08.2001 № 129-ФЗ «О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей».

Предприниматель не предпринял указанных мер и на стадии исполнения сделки, осуществляя оплату приобретаемых товаров наличными денежными средствами.

Следовательно, предприниматель действовал без должной осмотрительности и осторожности при выборе контрагентов (предполагающих проверку правоспособности, то есть установление юридического статуса, возникновение которого обусловлено государственной регистрацией юридического лица, а также наличия у него соответствующих подтверждаемых документально полномочий на совершение юридически значимых действий).

Представленные предпринимателем Малхасяном М.Б. документы, оформленные от имени несуществующих юридических лиц, не могут служить основанием для учета расходов и принятия налоговых вычетов по налогу на доходы физических лиц, в связи с чем выводы судов апелляционной и кассационной инстанций о наличии оснований для учета предпринимателем расходов на приобретение товаров у хозяйственных обществ ЗАО «Грата» и ООО «Регул» являются необоснованными.

Вместе с тем решение суда первой инстанции об отказе предпринимателю в удовлетворении его требования о признании недействительным решения инспекции в части указанных эпизодов не может быть оставлено в силе, поскольку данный отказ мотивирован пропуском предпринимателем предусмотренного частью 4 статьи 198 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации срока обращения в суд, подлежащего исчислению, по мнению суда, с момента окончания срока на апелляционное обжалование решения инспекции в вышестоящий налоговый орган. Данный вывод был сделан судом первой инстанции без учета положений пункта 2 статьи 139 Кодекса,

установившего годичный срок на оспаривание вступившего в законную силу решения инспекции о привлечении к налоговой ответственности, на что обоснованно было указано судом кассационной инстанции.

Кроме того, в соответствии с подпунктом 1 статьи 221 Кодекса, в случае если налогоплательщики не в состоянии документально подтвердить свои расходы, связанные с деятельностью в качестве индивидуальных предпринимателей, профессиональный налоговый вычет производится в размере 20 процентов общей суммы доходов, полученной индивидуальным предпринимателем от предпринимательской деятельности.

Суды не проверили факт применения инспекцией предусмотренного Кодексом налогового вычета.

При названных обстоятельствах все указанные судебные акты нарушают единообразие в толковании и применении арбитражными судами норм права и подлежат отмене на основании пункта 1 части 1 статьи 304 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации.

Дело подлежит направлению на новое рассмотрение в суд первой инстанции.

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

**ПОСТАНОВИЛ:**



решение Арбитражного суда Ярославской области от 14.09.2010 по делу № А82-4392/2010-27, постановление Второго арбитражного апелляционного суда от 17.12.2010 и постановление Федерального арбитражного суда Волго-Вятского округа от 05.04.2011 по тому же делу отменить.

Дело направить в Арбитражный суд Ярославской области для рассмотрения по существу.

Председательствующий

А.А. Иванов