**ОБЗОР ПОЛОЖИТЕЛЬНОЙ СУДЕБНОЙ ПРАКТИКИ ЗА 1 КВАРТАЛ 2016**

**Дело №А51- 5343/2015**

ООО "Краб ДВ" (далее - общество, налогоплательщик) обратилось в Арбитражный суд Приморского края с заявлением о признании недействительным решения ИФНС России по Ленинскому району г. Владивостока (далее - налоговый орган, инспекция) от 28.11.2014 № 23/1 в части доначисления НДС за 2 квартал 2011 года в сумме 13 188 829 руб., соответствующих сумм пеней и штрафных санкций.

Решением от 29.10.2015 суд первой инстанции удовлетворил заявленное обществом требование. Постановлением Пятого арбитражного апелляционного суда от 25.01.2016 решение суда от 29.10.2015 отменено, в удовлетворении требований обществу отказано.

Налоговым органом в отношении ООО "Краб ДВ" проведена выездная налоговая проверка. Проверкой, в частности установлено неправомерное включение налогоплательщиком в декларацию по НДС за 2 квартал 2011 года налоговых вычетов в сумме 13 211 527 руб. по счетам-фактурам ОАО ХК "Дальморепродукт".

Из содержания оспариваемого решения следует, что между ОАО ХК "Дальморепродукт" и ООО "Краб ДВ" на основании протокола аукциона по продаже передаваемого права на заключение договора о закреплении долей квот добычи (вылова) ВБР для осуществления промышленного рыболовства в Дальневосточном рыбохозяйственном бассейне заключены договоры о переходе права на добычу (вылов) водных биологических ресурсов от одного лица к другому от 07.06.2011. Передача права на вылов ВБР согласованных видов оформлена сторонами в соответствии с пунктом 1 Договоров актами приема-передачи права.

Стоимость права на добычу со ссылкой на протокол аукциона определена сторонами с учетом НДС в размере 18 процентов (пункты 4 Договоров).

Пунктом 5 Договоров сторонами согласован порядок оплаты передаваемого права, когда приобретатель права (победитель аукциона) перечисляет на счет Росрыболовства доплату к ранее внесенному задатку, а указанные суммы впоследствии перечисляются ФАР в адрес обладателя правом.

10.06.2011 на основании вышеуказанного протокола аукциона Росрыболовство заключило с обществом "Краб ДВ" договоры о закреплении долей квот добычи (вылова) ВБР для осуществления промышленного рыболовства в Дальневосточном рыбохозяйственном бассейне.

По условиям указанных договоров юридическое лицо добычу (вылов) ВБР на основании ежегодно распределяемых ему квот добычи (вылова) ВБР в соответствии с закрепленными указанными договорами долями и приобретает право собственности на добытые (выловленные) ВБР и продукцию, полученную из них.

Однако НДС по указанной сделке, по убеждению инспекции, необоснованно включен в состав налоговых вычетов по следующим основаниям: в связи с тем, что переход права на заключение договора о закреплении квот не является приобретением собственного имущественного права ОАО ХК "Дальморепродукт", не является объектом, облагаемым НДС, относится к платежам в бюджет, а также ввиду того, что у общества не возникло права на налоговый вычет по НДС в проверяемом периоде в части деятельности, связанной с выловом и реализацией водных биологических ресурсов (ВБР), поскольку фактически им производилась реализация ВБР, когда местом такой реализации не признается территория России.

В рассматриваемом случае у ООО "Краб ДВ" отсутствует право на налоговые вычеты и возмещение НДС, в связи с осуществлением обществом деятельности, не облагаемой НДС, по реализации рыбопродукции, для получения права на вылов которой налогоплательщик и принял участие в аукционе. В 2011-2013 годах ООО "Краб ДВ" не реализовывало добытые ВБР на территории Российской Федерации и не исчисляло НДС с такой реализации.

Общество, настаивая на правомерности спорных вычетов по НДС, указало, что в соответствии с договорами о закреплении долей квот добычи (вылова) ВБР, заключенных ООО "Краб ДВ" с Росрыболовством, общество осуществляет вылов ВБР в районе их обитания на момент вылова вне зависимости от расположения судов относительно береговой линии. Добытые (выловленные) в Дальневосточном рыбохозяйственном бассейне ВБР перегружаются контрагентам общества для дальнейшей переработки и реализации на территории России с применением ставки НДС 18 процентов.

По утверждению общества, добычу (вылов) ВБР по договорам с ОАО ХК "Дальморепродукт" ООО "Краб ДВ" начало осуществлять с 3 квартала 2011 года, однако во 2 квартале 2011 года общество осуществляло операции по реализации, облагаемые НДС.

Удовлетворяя требование общества, суд первой инстанции руководствовался разъяснениями Конституционного Суда Российской Федерации, приведенными в Определении N 151-О, относительно правового характера платежей, уплачиваемых победителями аукционных торгов, и исходил из того, что в настоящем случае имеется реализация имущественного права на торгах, что в силу пункта 1 статьи 168 НК РФ является основанием предъявления к оплате покупателю этих имущественных прав соответствующей суммы налога и выделения ее отдельной строкой (пункт 4 статьи 168 НК РФ) в расчетных документах, в том числе и в счетах-фактурах.

Судом первой инстанции в обжалуемом решении обоснованно указано на невозможность применения в рассматриваемом случае положений подпункта 17 пункта 2 статьи 149 НК РФ, согласно которым не подлежит налогообложению (освобождается от налогообложения) реализация (а также передача, выполнение, оказание для собственных нужд) на территории Российской Федерации услуг, оказываемых уполномоченными на то органами, за которые взимается государственная пошлина, все виды лицензионных, регистрационных и патентных пошлин и сборов, таможенных сборов за хранение, а также пошлины и сборы, взимаемые государственными органами, органами местного самоуправления, иными уполномоченными органами и должностными лицами при предоставлении организациям и физическим лицам определенных прав (в том числе платежи в бюджеты за право пользования природными ресурсами).

С учетом изложенного апелляционная коллегия пришла к выводу о том, что в данном случае объектом гражданских прав является имущественное право на освоение квот на добычу (вылов) ВБР.

Таким образом, передача права на заключение договора о закреплении квот относится к объектам налогообложения НДС в соответствии пунктом 1 статьи 146 НК РФ.

Вместе с тем, отменяя решение суда первой инстанции, суд апелляционной инстанции указал следующее.

Согласно пункту 1 статьи 172 НК РФ налогоплательщик имеет право уменьшить общую сумму налога, исчисленную в соответствии со статьей 166 настоящего Кодекса, на установленные настоящей статьей налоговые вычеты.

В соответствии с подпунктом 1 пункта 2 статьи 172 НК РФ вычетам подлежат суммы налога, предъявленные налогоплательщику при приобретении товаров (работ, услуг), а также имущественных прав на территории Российской Федерации либо уплаченные налогоплательщиком при ввозе товаров на территорию Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, в таможенных процедурах выпуска для внутреннего потребления, переработки для внутреннего потребления, временного ввоза и переработки вне таможенной территории либо при ввозе товаров, перемещаемых через границу Российской Федерации без таможенного оформления, в отношении, в том числе товаров (работ, услуг), а также имущественных прав, приобретаемых для осуществления операций, признаваемых объектами налогообложения в соответствии с настоящей главой, за исключением товаров, предусмотренных пунктом 2 статьи 170 настоящего Кодекса.

Пунктом 1 статьи 146 НК РФ установлено, что объектом налогообложения признаются, в том числе операции по реализации товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации, в том числе реализация предметов залога и передача товаров (результатов выполненных работ, оказание услуг) по соглашению о предоставлении отступного или новации, а также передача имущественных прав.

Из анализа приведенных законоположений следует, в частности, что налогоплательщик может претендовать на налоговые вычеты по НДС при предъявлении ему сумм налога при приобретении имущественных прав на территории Российской Федерации, приобретаемых для осуществления операций по реализации товаров на территории Российской Федерации.

Одновременно с этим в силу пункта 2 статьи 170 НК РФ суммы налога, предъявленные покупателю при приобретении товаров (работ, услуг), в том числе основных средств и нематериальных активов, либо фактически уплаченные при ввозе товаров, в том числе основных средств и нематериальных активов, на территорию Российской Федерации, учитываются в стоимости таких товаров (работ, услуг), в том числе основных средств и нематериальных активов, в частности в случае приобретения (ввоза) товаров (работ, услуг), в том числе основных средств и нематериальных активов, используемых для операций по производству и (или) реализации товаров (работ, услуг), местом реализации которых не признается территория Российской Федерации.

Судебной коллегией установлено, что согласно учетной политике ООО "Краб ДВ" установлено ведение раздельного учета для целей исчисления НДС по операциям по реализации товаров (работ, услуг), подлежащих налогообложению по различным налоговым ставкам. Согласно пункту 19 Положения об учетной политике для целей налогового учета на 2011 для определения суммы НДС, относящейся к товарам (работам, услугам), имущественным правам, приобретенным для производства и (или) реализации товаров (работ, услуг), операции по реализации которых облагаются по налоговой ставке 0 процентов (пункт 10 статьи 165 НК РФ), расчет пропорции, установленной пунктом 4 статьи 170 НК РФ предприятию следует производить по итогам налогового периода, который устанавливается как месяц.

В ходе проверки налоговым органом установлено, что в проверяемом периоде ООО "Краб ДВ" осуществляло деятельность, облагаемую НДС по ставке 18 процентов - консультационные услуги, и не облагаемую НДС - реализация рыбопродукции в районах промысла в зонах Тихого океана в исключительной экономической зоне Российской Федерации, когда местом реализации ВБР не признается территория Российской Федерации.

Вычеты по НДС у общества за проверяемый период сложились в 2011 году из 183,06 руб. за изготовление и публикацию сертификата ЭЦП и 13 211 527 руб. за право на добычу ВБР и в 2013 году из 3 966,07 руб. за услуги по ведению кадастрового делопроизводства и оказание бухгалтерских услуг.

Из материалов дела следует, что в 2011-2013 годах общество добытые им ВБР не реализовывало на территории России и НДС с данной реализации не исчисляло.

Судебной коллегией установлено и обществом не оспаривается, что добываемые обществом в проверяемом периоде за пределами территории России ВБР реализовывались ООО "Краб ДВ" с борта судна в районе промысла (ИЭЗ России), что свидетельствует об отсутствии в рассматриваемом случае объекта налогообложения НДС согласно пункту 1 статьи 146 НК РФ.

Из представленных обществом в материалы дела документов следует, что оно осуществляло поставки сырца в адрес ЗАО "Пасифик Марин", ОАО ХК "Дальморепродукт". При этом условиями договоров с ЗАО "Пасифик Марин" не предусмотрен НДС при произведении расчетов за поставленный сырец. Согласно данным книги покупок ОАО ХК "Дальморепродукт" общество приобретало товары у ООО "Краб ДВ" также без НДС.

В соответствии со статьей 67 Конституции Российской Федерации территория Российской Федерации включает в себя территории ее субъектов, внутренние воды и территориальное море, воздушное пространство над ними.

Положения указанной статьи Конституции Российской Федерации указывают также на то, что Российская Федерация обладает суверенными правами и осуществляет юрисдикцию на континентальном шельфе и в исключительной экономической зоне Российской Федерации в порядке, определяемом федеральным законом и нормами международного права.

В соответствии с пунктом 1 статьи 1 Федерального закона от 17.12.1998 N 191-ФЗ "Об исключительной экономической зоне Российской Федерации" исключительная экономическая зона Российской Федерации - морской район, находящийся за пределами территориального моря Российской Федерации и прилегающий к нему, с особым правовым режимом, установленным настоящим Федеральным законом, международными договорами Российской Федерации и нормами международного права.

Определение исключительной экономической зоны применяется также ко всем островам Российской Федерации, за исключением скал, которые не пригодны для поддержания жизни человека или для осуществления самостоятельной хозяйственной деятельности.

Таким образом, исключительная экономическая зона России (ИЭЗ) не является территорией Российской Федерации, следовательно, реализация налогоплательщиком рыбопродукции на данной территории, также выловленной в ИЭЗ, не подпадает под объект налогообложения НДС по пункту 1 статьи 146 НК РФ.

В связи с изложенным общество правомерно не включало в стоимость реализуемой им рыбопродукции НДС.

Последующая реализация указанной продукции контрагентами налогоплательщика с выделением в счетах-фактурах спорного налога не свидетельствует о наличии у общества права на вычет по НДС, поскольку получив право на добычу (вылов) ВБР от ОАО ХК "Дальморепродукт", ООО "Краб ДВ" производило добычу и последующую реализацию рыбопродукции в ИЭЗ, то есть осуществляло операции, не признаваемые объектами налогообложения в соответствии с главой 21 НК РФ.

Учитывая вышеизложенное, судебная коллегия пришла к выводу о том, что оспариваемое решение инспекции о привлечении ООО "Краб ДВ" к ответственности за совершение налогового правонарушения от 28.11.2014 в части доначисления НДС за 2 квартал 2011 года в сумме 13 188 829 руб., соответствующих сумм пеней и штрафных санкций, соответствует закону и не нарушает права и законные интересы налогоплательщика, в связи с чем основания для удовлетворения заявленного обществом требования отсутствуют, а решение суда первой инстанции подлежит отмене.

**Дело №А51- 19193/2015**

 ООО "Дальэлектросила" обратилось в арбитражный суд с заявлением о признании недействительным решения МИФНС России № 12 по Приморскому краю от 25.05.2015 о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, в части отказа в отнесении на налоговые вычеты сумм НДС, привлечения к налоговой ответственности, предусмотренной п. 1 ст. 122 НК РФ за неуплату НДС, начисления пени по НДС на указанные суммы налога, а также в части привлечения к налоговой ответственности, предусмотренной п. 1 ст. 122 НК РФ за неуплату налога на прибыль организаций, за неуплату НДС за 1 квартал 2012 года, за 4 квартал 2013 года, в части привлечения к налоговой ответственности, предусмотренной статьей 123 НК РФ за неперечисление в установленный срок НДФЛ.

Решением от 02.12.2015 заявленные требования общества удовлетворены в части суммы штрафа, предусмотренного статьей 122 НК РФ, за неуплату НДС, за неуплату налога на прибыль организаций, за неуплату налога на прибыль организаций в связи с применением судом первой инстанции ст.112, 114 НК РФ. В удовлетворении заявления в остальной части отказано. Постановлением Пятого арбитражного апелляционного суда от 12.02.2016 решение суда оставлено без изменения.

Суды, отказывая в удовлетворении требований Общества в части произведенных инспекцией доначислений, указали следующее.

В ходе проведения выездной налоговой проверки инспекцией в обжалуемой части было установлено, что общество в нарушение статей 169, 171, 172 НК РФ неправомерно заявило налоговые вычеты по НДС за 3, 4 кварталы 2012 года, по счетам-фактурам выставленным ООО "Город-В" и подписанным неустановленным лицом.

Как установлено судом первой инстанции и следует из материалов дела, общество заключило с ООО "Город-В" договоры на оказание строительно-монтажных работ, в соответствии с которыми ООО "Город-В" принимает на себя обязательства по осуществлению комплекса строительно-монтажных и пусконаладочных работ на объекте заказчика (ООО "Дальэлектросила").

На основании выставленных ООО "Город-В" счетов-фактур (за период с 02.07.2012 по 10.10.2012) общество перечислило за товар денежные средства, включая 4 370 262 руб. НДС. Все представленные обществом документы (договоры, счета-фактуры, справки о стоимости работ, акты о приемке выполненных работ) подписаны руководителем ООО "Город-В" Мерчанским А.О. Однако, как установлено налоговым органом, Мерчанский А.О. умер 05.06.2012, что подтверждается свидетельством о смерти, а, следовательно, не мог подписывать документы, оформленные после этой даты.

При этом, судом первой инстанции правильно приняты во внимание обстоятельства, установленные инспекцией в ходе выездной налоговой проверки, в частности: ООО "Город-В" не находится по юридическому адресу, что подтверждается протоколом осмотра от 20.03.2013; не имеет квалифицированного персонала для проведения спорных работ, численность организации составляет 1 человек, отсутствуют необходимые для ведения хозяйственной деятельности основные средства, в том числе транспортные, иное имущество; анализ движения денежных средств по расчетному счету общества свидетельствует об отсутствии платежей, обеспечивающих ведение хозяйственной деятельности, на выплату денежных средств по договорам подряда и т.д.

Таким образом, суд первой инстанции пришел к правомерному выводу о том, что счета-фактуры, оформленные после 05.06.2012 и подписанные за умершего руководителя ООО "Город-В" неустановленным лицом, не соответствуют требованиям пункта 6 статьи 169 НК РФ и в силу пункта 2 статьи 169 НК РФ не могут являться основанием для принятия предъявленных обществу сумм налога к вычету или возмещению.

При таких обстоятельствах, инспекция обоснованно исходила из того, что представленные в ходе проверки, счета-фактуры содержат недостоверные сведения и не могут быть приняты в качестве документов, обосновывающих право на вычет НДС по финансово-хозяйственным взаимоотношениям ООО "Дальэлектросила" с контрагентом ООО "Город-В".

В силу действующего законодательства обязанность подтверждать правомерность налоговых вычетов первичной документацией лежит на налогоплательщике - покупателе товара, поскольку именно он выступает субъектом, применяющим при исчислении итоговой суммы налога, подлежащей уплате в бюджет, вычет сумм налога, начисленных поставщиком. При этом, документы, подтверждающие расходы и налоговые вычеты должны отражать достоверную информацию. В настоящем случае представленные обществом документы не отражают реальных хозяйственных операций с заявленным контрагентом и не содержат достоверной информации, поскольку фактически подписаны за умершего руководителя спорного контрагента неустановленным лицом.

В соответствии с пунктами 3, 4 Постановления Пленума ВАС РФ N 53 налоговая выгода может быть признана необоснованной, в частности, в случаях, если для целей налогообложения учтены операции не в соответствии с их действительным экономическим смыслом или учтены операции, не обусловленные разумными экономическими или иными причинами. Налоговая выгода не может быть признана обоснованной, если получена налогоплательщиком вне связи с осуществлением реальной предпринимательской или иной экономической деятельности.

Таким образом, помимо формальных требований, установленных статьей 172 НК РФ, условием признания налоговой выгоды обоснованной является реальность хозяйственной операции, а также проявление налогоплательщиком должной степени осмотрительности при выборе контрагента.

Вступая в правоотношения, избирая партнера по сделке, налогоплательщик свободен в выборе партнера. В гражданско-правовые отношения субъекты хозяйствования вступают по своей воле и в своем интересе, руководствуясь принципом свободы договора, установленным статьей 421 Гражданского кодекса Российской Федерации. Заключая сделку с контрагентом, Общество должно было исходить из того, что гражданско-правовая сделка влечет для него и налоговые последствия.

При этом по условиям делового оборота при осуществлении указанного выбора субъектами предпринимательской деятельности оцениваются не только условия сделки и их коммерческая привлекательность, но и деловая репутация, платежеспособность контрагента, а также риск неисполнения обязательств и предоставление обеспечения их исполнения, наличие у контрагента необходимых ресурсов (производственных мощностей, технологического оборудования, квалифицированного персонала) и соответствующего опыта.

Указанные выводы согласуются с позицией, изложенной Президиумом Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации при рассмотрении аналогичного спора в постановлении от 25.05.2010 N 15658/09.

Отклоняя довод заявителя о том, что налоговый орган не оспаривает реальность выполнения работ, судебная коллегия отмечает, что, поскольку налоговые вычеты по НДС могут применяться только в связи с несением расходов (в том числе, на уплату НДС с цены договора) по конкретной сделке купли-продажи, выполнения работ или оказания услуг, постольку для принятия таких вычетов подтверждения только лишь факта наличия товара, оказания услуг, выполнения работ недостаточно, так как в силу положений статьей 169 и 171 НК РФ налогоплательщиком должны быть представлены надлежащим образом оформленные первичные документы по сделке с конкретным контрагентом, а также доказательства, подтверждающие реальное исполнение такой сделки с конкретным лицом. В целях возмещения НДС необходимым условием является идентификация контрагента, как плательщика налога на добавленную стоимость.

При таких обстоятельствах, вывод суда первой инстанции о том, что документы, представленные обществом в обоснование своего права на применение налоговых вычетов по НДС, содержат недостоверные сведения, является верным.

Поскольку доводы общества о неправомерности доначисления НДС не нашли своего подтверждения в ходе рассмотрения дела путем представления совокупности надлежащих и бесспорных доказательств, судебная коллегия считает, что суд первой инстанции правомерно отказал обществу в удовлетворении требований в обжалуемой части.

Рассмотрев ходатайство общества о снижении штрафных санкций по статье 122, 123 НК РФ, судебная коллегия указала следующее.

В ходе разбирательства в суде первой инстанции обществом было заявлено ходатайство о снижении штрафных санкций в десять раз по пункту 1 статьи 122 НК РФ за неуплату НДС и налога на прибыль организаций и статье 123 НК РФ за неправомерное не удержание и не перечисление НДФЛ.

Суд первой инстанции пришел к выводу о наличии оснований для снижения размера штрафов по ст. 122 НК РФ в два раза, признав в качестве таковых сложное материальное положение налогоплательщика, совершение вменяемого правонарушения в 2012 году впервые.

Суд апелляционной инстанции указал, что размер подлежащих взысканию штрафных санкций по пункту 1 статьи 122 НК РФ, с учетом положений статьи 112 НК РФ, в смысле, придаваемом данной норме правоприменительной практикой, определен судом верно, и что основания для дополнительного снижения размера штрафа отсутствуют.

Учитывая, что снижение штрафа не должно быть произвольным, поскольку штраф является наказанием за совершенное правонарушение, он должен создавать имущественные обременения для нарушителя, иметь профилактическое значение для не недопущения в будущем подобных нарушений, суд апелляционной инстанции, отказал заявителю в дополнительном снижении штрафных санкций.

В то же время, отказывая в части в удовлетворении ходатайства общества, суд первой инстанции пришел к выводу об отсутствии правовых оснований для уменьшения обществу размера налоговых санкций по статье 123 НК РФ.

Соглашаясь с обоснованным выводом суда первой инстанции, судебная коллегия считает, что ссылка заявителя на тяжелое финансовое положение общества подлежит отклонению, поскольку исходя из положений пунктов 4 и 9 статьи 226 НК РФ неперечисление НДФЛ в установленный срок не может находиться в причинно-следственной связи с финансовым положением общества, в силу того, что названный налог уплачивается из подлежащих выплате доходов физических лиц, а не за счет денежных средств заявителя.

Специфика такого налога как НДФЛ заключается в том, что общество налогоплательщиком не является, оно в силу закона обязано перечислить налог физического лица в бюджет. Соответственно, не перечислив его в срок, оно незаконно пользуется денежными средствами налогоплательщиков, что недопустимо.

С учетом изложенного, принимая во внимание характер совершенного правонарушения, суд апелляционной инстанции пришел к выводу о том, что в рассматриваемом случае отсутствуют обстоятельства, смягчающие ответственность общества, оснований для применения положений статьи 114 НК РФ не имеется.

**А51-5417/2015**

ООО "Уссури" обратилось в Арбитражный суд Приморского края с заявлением о признании частично незаконным решения от 10.12.2014 ИФНС России по Ленинскому району г. Владивостока о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Решением от 11.06.2015 заявление общества удовлетворено: решение инспекции от 10.12.2014 по пункту 1 в части доначисления налога на прибыль организаций за 2010-2011 год, сбора за пользование объектами водных биологических ресурсов за 2010 год; по пункту 2 в части привлечения к налоговой ответственности, предусмотренной п. 1 ст. 122 НК РФ, по налогу на прибыль организаций, по налогу на имущество организаций; по пункту 3 в части начисления пеней за несвоевременную уплату налога на прибыль организаций. и сбора за пользование объектами водных биологических ресурсов признано недействительным.

Постановлением Пятого арбитражного апелляционного суда от 20.08.2015 решение суда первой инстанции отменено в части признания недействительным решения инспекции от 10.12.2014 по пункту 1 о доначислении сбора за пользование объектами водных биологических ресурсов за 2010 год, исчисления соответствующих сумм пеней по сбору за пользование объектами водных биологических ресурсов. В удовлетворении требований ООО "Уссури" в указанной части отказано. В остальной части решение суда от 11.06.2015 оставлено без изменения.

Постановлением АС ДВО от 12.11.2015 постановление Пятого арбитражного апелляционного суда оставлено без изменения.

По результатам проведенной выездной налоговой проверки инспекцией доначислен сбор за пользование объектами водных биологических ресурсов, основанием для доначисления сбора явился вывод инспекции о необоснованном применении налогоплательщиком пониженной ставки в размере 15 процентов от общих ставок сбора. Проверкой установлено, что в состав доходов от реализации рыбопродукции из собственных квот заявителем включены суммы авансовых платежей, поступившие от "Hansung Enterprise Co., Ltd" (единственный покупатель рыбопродукции ООО "Уссури", также являющийся учредителем общества) в ноябре - декабре 2009 года по контракту от 05.11.2009 в счет предстоящих поставок в 2010 году в размере 80 696 600 руб. 98 коп.

30.12.2009 указанный контракт расторгнут и в феврале 2010 года ООО "Уссури" возвратило авансовые платежи. Инспекция посчитала, что сумма полученной предоплаты не может быть учтена при определении доли дохода от реализации рыбопродукции из собственных квот, поскольку пункт 7 статьи 333.3 НК РФ предусматривает получение налогоплательщиком в отчетном периоде разрешения на вылов сырца, которое у налогоплательщика отсутствовало.

Суд первой инстанции, поддерживая позицию налогоплательщика, признавая решение налогового органа в части доначисления сбора за пользование объектами водных биологических ресурсов недействительным, пришел к выводу о соблюдении обществом условий для применения в 2010 году пониженной ставки при исчислении сбора, поскольку доход от реализации выловленной рыбопродукции составил более 70 процентов. При этом суд признал обоснованным определение данного дохода с учетом полученных авансов.

Апелляционная инстанция согласилась с доводами налогового органа и, отменяя судебный акт первой инстанции, указала на то, что при расчете льготной ставки, установленной пунктом 7 статьи 333.3 НК РФ, следует учитывать доход (оплату) от фактически реализованной (отгруженной) продукции из собственных уловов на основании выданных разрешений. Применив положения пункта 1 статьи 39 НК РФ, ссылаясь на то, что в рассматриваемом случае при получении сумм предварительной оплаты передача права собственности на товар не происходит, вторая инстанция пришла к выводу о необоснованном включении налогоплательщиком сумм авансов в состав дохода, полученного в 2009 году от реализации собственной рыбопродукции.

Кассационная инстанция считает выводы апелляционного суда основанными на правильном применении норм материального права и соответствующими фактическим обстоятельствам дела.

Согласно второму абзацу пункта 1 статьи 333.2 НК РФ объектами обложения сбором за пользование объектами водных биологических ресурсов признаются объекты водных биологических ресурсов в соответствии с перечнем, установленным пунктами 4 и 5 статьи 333.3 НК РФ, изъятие которых из среды их обитания осуществляется на основании разрешения на добычу (вылов) водных биологических ресурсов, выдаваемого в соответствии с законодательством Российской Федерации.

В соответствии с пунктом 7 статьи 333.3 НК РФ ставки сбора за каждый объект водных биологических ресурсов, указанный в пунктах 4 и 5 данной статьи, для российских рыбохозяйственных организаций, в том числе рыболовецких артелей (колхозов), устанавливаются в размере 15 процентов от общих ставок сбора.

В целях главы 25.1 НК РФ рыбохозяйственными организациями признаются организации, осуществляющие рыболовство и (или) производство рыбной и иной продукции из водных биологических ресурсов (в том числе на судах рыбопромыслового флота, используемых на основании договоров фрахтования) и реализующие эти уловы и продукцию, при условии, если в общем доходе от реализации товаров (работ, услуг) таких организаций доля дохода от реализации их уловов водных биологических ресурсов и (или) произведенной из них рыбной и иной продукции из водных биологических ресурсов составляет не менее 70 процентов.

Следовательно, организации, осуществляющие вылов объектов водных биологических ресурсов и (или) производство из данных ресурсов рыбопродукции, вправе применить пониженную ставку при исчислении сбора в случае, если доля реализации уловов и (или) продукции составляет не менее 70 процентов в общем доходе от реализации товаров (работ, услуг) налогоплательщика.

В силу пункта 1 статьи 41 НК РФ доходом признается экономическая выгода в денежной или натуральной форме, учитываемая в случае возможности ее оценки и в той мере, в которой такую выгоду можно оценить, и определяемая в соответствии с главами "Налог на доходы физических лиц", "Налог на прибыль организаций" данного Кодекса.

Положениями статьи 249 НК РФ доход от реализации определен как выручка от реализации товаров (работ, услуг) как собственного производства, так и ранее приобретенных, выручка от реализации имущественных прав.

Реализацией товаров, работ или услуг организацией или индивидуальным предпринимателем признается соответственно передача на возмездной основе (в том числе обмен товарами, работами или услугами) права собственности на товары, результатов выполненных работ одним лицом для другого лица, возмездное оказание услуг одним лицом другому лицу, а в случаях, предусмотренных Налоговым кодексом Российской Федерации, передача права собственности на товары, результатов выполненных работ одним лицом для другого лица, оказание услуг одним лицом другому лицу - на безвозмездной основе (пункт 1 статьи 39 НК РФ).

Поскольку получение аванса не связано с переходом права собственности на рыбопродукцию, учитывая, что данные денежные средства являются предварительной формой оплаты исполнения договорных обязательств в будущем, их поступление не связано с фактом реализации товара, то в силу изложенных выше норм налогового законодательства денежные средства в виде авансов не могут быть признаны доходом в целях применения положений пункта 7 статьи 333.3 НК РФ.

Таким образом, вывод суда апелляционной инстанции о неправомерном включении в состав доходов от реализации рыбопродукции из собственных квот в размере 240 432 000 руб. за 2009 год суммы авансовых платежей в размере 80 696 600 руб., как предоплаты за будущую поставку в 2010 году, является верным.

Учитывая изложенное, суд апелляционной инстанции пришел к правомерному выводу о законном и обоснованном доначислении налоговым органом сбора за пользование объектами водных биологических ресурсов, исчислении соответствующих сумм пеней, и об отсутствии у суда первой инстанции правовых оснований для признания решения инспекции в этой части недействительным.

**А51-24166/2014**

ООО "Приморское агентство авиационных компаний" обратилось в Арбитражный суд Приморского края к ИФНС России по Фрунзенскому району г. Владивостока об обязании налогового органа признать обязанность общества по оплате НДС за 3 квартал 2013 года на сумму 1 200 000 руб. исполненной; об обязании налогового органа признать обязанность общества по оплате НДС за 3 квартал 2013 года на сумму 300 000 руб. исполненной и об обязании инспекцию учитывать платежные поручения от 20.11.2013, от 21.11.2013 на общую сумму 1 500 000 руб. при дальнейших расчетах по налоговым обязательствам заявителя.

Решением Арбитражного суда Приморского края от 20.11.2014, оставленным без изменения постановлением Пятого арбитражного апелляционного суда от 03.03.2015, заявление общества удовлетворено.

Постановлением Арбитражного суда Дальневосточного округа от 10.06.2015 судебные акты отменены. Дело направлено на новое рассмотрение в суд первой инстанции.

По результатам нового рассмотрения, решением суда первой инстанции от 16.09.2015, оставленным без изменения постановлением Пятого арбитражного апелляционного суда от 18.11.2015, постановлением АС ДВО от 25.02.2016 обществу в удовлетворении заявления отказано.

Из материалов дела установлено, что на основании договоров от 28.01.2002 о расчетно-кассовом обслуживании с использованием услуг инкассации, от 21.03.2002 о расчетном обслуживании с использованием системы "Клиент-банк", заключенных между ОАО "Приморское аэроагентство" и ОАО Коммерческий банк "Мастер-Банк", обществу в указанном банке был открыт расчетный счет.

20.11.2013, 21.11.2013 ОАО "Приморское аэроагентство" предъявило в банк платежные поручения на сумму 1 200 000 руб., на сумму 300 000 руб. для уплаты в бюджет НДС за 3 квартал 2013 года.

Приказом Центрального банка России от 20.11.2013 с 20.11.2013 отозвана лицензия на осуществления банковских операций ОАО Коммерческий банк "Мастер-Банк".

Решением Арбитражного суда города Москвы от 16.01.2014 кредитная организация признана несостоятельной (банкротом), в связи с чем приказом Центрального банка России от 06.02.2014 с 07.02.2014 прекращена деятельность временной администрации по управлению кредитной организацией.

10.06.2014 общество обратилось в ИФНС России по Фрунзенскому району г. Владивостока с заявлением о зачете платежей, произведенных платежными поручениями от 20.11.2013, от 21.11.2013 на общую сумму 1 500 000 руб. в счет оплаты по НДС за 3 квартал 2013 года, и об учете данной суммы при дальнейших расчетах по налоговым обязательствам общества.

Рассмотрев обращение налогоплательщика, инспекция, ссылаясь на приказ Центрального банка России от 20.11.2013 об отзыве у ОАО Коммерческий банк "Мастер-Банк" лицензии на осуществление банковских операций, пункт 8 "Порядка учета сумм обязательных платежей налогоплательщика, не перечисленных банком в бюджетную систему Российской Федерации", утвержденного приказом ФНС России от 11.10.2005 N САЭ-3-24/503@, указала на необходимость предоставления заявителем решения суда о признании исполненной обязанности налогоплательщика по указанным выше суммам налога, что послужило основанием для обращения общества в арбитражный суд с соответствующим заявлением.

Суды, отказывая в удовлетворении заявленных требований, пришли к выводу об отсутствии оснований для признания обязанности по уплате НДС за 3 квартал 2013 года исполненной. При этом суды правомерно исходили из следующего.

Согласно подпункту 1 пункта 3 статьи 45 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ) обязанность по уплате налога считается исполненной налогоплательщиком с момента предъявления в банк поручения на перечисление в бюджетную систему Российской Федерации на соответствующий счет Федерального казначейства денежных средств со счета налогоплательщика в банке при наличии на нем достаточного денежного остатка на день платежа.

Исходя из правовой позиции Конституционного Суда Российской Федерации, выраженной в постановлении от 12.10.1998 N 24-П и определении от 25.07.2001 N 138-О, налог (взнос) может быть признан уплаченным только в случае, если в результате предпринятых налогоплательщиком мер существовала реальная возможность поступления денежных средств в бюджет, то есть когда направленные на уплату налога (взноса) действия налогоплательщика носили добросовестный характер.

Существенным обстоятельством, имеющим значение для разрешения дела, является выяснение вопроса о моменте возникновения у налогоплательщика в соответствии с требованиями действующего законодательства обязанности по уплате налогов и сборов и об ее наличии на момент проведения спорного платежа.

Юридически значимым обстоятельством является не только факт выполнения налогоплательщиком своей обязанности по представлению в банк платежного поручения, но и факт того, что плательщик действовал добросовестно, предполагая, что денежные средства поступят в бюджет.

Судами установлено, что ОАО "Приморское аэроагентство" 20.11.2013-21.11.2013 платежными поручениями осуществлена оплата НДС в сумме 1 500 000 руб. по сроку уплаты за 3 квартал 2013 года через ОАО Коммерческий банк "Мастер-Банк". Осуществление данного платежа является разовой операцией, нетипичной для налогоплательщика.

Согласно сведениям об открытых счетах в кредитных учреждениях, налогоплательщик в рассматриваемом периоде имел тридцать действующих расчетных счетов, открытых в ОАО "Дальневосточный банк", Дальневосточный банк ОАО "Сбербанк России", ОАО СКБ Приморья "Примсоцбанк", ОАО АКБ "Росбанк", ОАО "Альфа-Банк", ОАО "Россельхозбанк", ОАО Банк "ФК Открытие", в том числе один расчетный счет ОАО Коммерческий банк "Мастер-Банк". При этом за период с 09.01.2013 по 09.01.2014 налоговые обязательства по уплате НДС обществом исполнялись только через два банка: ОАО "Дальневосточный банк" и ОАО "Сбербанк России". Оплата иных налогов в период с 29.01.2013 по 15.01.2014 осуществлялась через ОАО "Дальневосточный банк".

При таких обстоятельствах, судами сделан обоснованный вывод о наличии у заявителя альтернативы при выборе наиболее стабильного кредитного учреждения для обеспечения поступления налоговых платежей в бюджетную систему Российской Федерации.

Кроме того, судами установлено и подтверждается материалами дела тот факт, что обществом через ОАО "Сбербанк России" по срокам уплаты 21.10.2013 и 20.11.2013 исполнена обязанность по уплате и перечислению в бюджет НДС за 3 квартал 2013 года. 20.12.2013 обществом через ОАО "Сбербанк России" исполнена обязанность по перечислению в бюджет НДС по сроку уплаты 20.12.2013.

Убедительные доводы и доказательства, подтверждающие необходимость использования расчетного счета ОАО Коммерческий банк "Мастер-Банк" для исполнения обязанности по уплате уже перечисленного 20.11.2013 в бюджет НДС через другой банк, налогоплательщиком не приведены и не представлены.

Судами обоснованно отклонен довод общества об его неосведомленности относительно нестабильного положения банка. Судами установлено, что на официальном сайте банка размещалась информация о наличии обстоятельств, свидетельствующих о проблемности банка. Сведения об отзыве лицензии появились на сайте банка 20.11.2013. Таким образом, ОАО "Приморское аэроагентство" должно было располагать сведениями о финансовой несостоятельности банка и предполагать о возможных последствиях осуществления платежей через данный банк.

Учитывая представленные в материалы дела доказательства в их совокупности и взаимосвязи, суды указали на отсутствие правовых оснований для признания обязанности по уплате НДС за 3 квартал 2013 года через ОАО Коммерческий банк "Мастер-Банк" исполненной.