**ЧЕТВЕРТЫЙ АРБИТРАЖНЫЙ АПЕЛЛЯЦИОННЫЙ СУД**

**ПОСТАНОВЛЕНИЕ**

**от 18 мая 2016 г. по делу N А78-69/2016**

Резолютивная часть постановления объявлена 17 мая 2016 года.

Постановление в полном объеме изготовлено 18 мая 2016 года.

Четвертый арбитражный апелляционный суд в составе:

председательствующего судьи Басаева Д.В.,

судей: Желтоухова Е.В., Никифорюк Е.О.,

при ведении протокола судебного заседания секретарем судебного заседания Савиной Л.В.,

при участии в судебном заседании представителей Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы N 2 по г. Чите Першиковой Е.А. (доверенность от 20.01.2016), Чистякова М.В. (доверенность от 02.12.2015),

рассмотрев в открытом судебном заседании апелляционную жалобу Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы N 2 по г. Чите на решение Арбитражного суда Забайкальского края от 9 марта 2016 года по делу N А78-69/2016 (суд первой инстанции - Бронникова Е.А.),

установил:

Общество с ограниченной ответственностью "Лидер" ЖЭУ-16 участок 1 (ИНН 7536097220, ОГРН 1087536010077, место нахождения: 672010, г. Чита, ул. Ингодинская, 6, далее - налогоплательщик, ООО "Лидер") обратилось в Арбитражный суд Забайкальского края с заявлением, уточненным в порядке ст. 49 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации (далее - АПК РФ), к Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы N 2 по г. Чите (ИНН 7536057435, ОГРН 1047550035400, место нахождения: 672000, г. Чита, ул. Бутина, 10, далее - инспекция, налоговый орган) о признании недействительным решения инспекции N 14-08-63 от 26.10.2015 года в редакции Решения УФНС России по Забайкальскому краю от 10.12.2015 года N 2.14-20/384-юл/13400 в части взыскания штрафа по ст. 123 Налогового кодекса РФ в размере 139 509 руб.

Решением Арбитражного суда Забайкальского края от 9 марта 2016 года по делу N А78-69/2016 заявленные требования удовлетворены частично.

Решение Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы N 2 по г. Чите от 26.10.2015 года N 14-08-63 в редакции решения УФНС России по Забайкальскому краю от 10.12.2015 года N 2.14-20/384-юл/13400 в части привлечения общества с ограниченной ответственностью "Лидер" ЖЭУ-16 участок 1 к налоговой ответственности, предусмотренной ст. 123 Налогового Кодекса РФ в размере 69 754,5 руб. признано недействительным и противоречащим Налоговому кодексу РФ. В удовлетворении остальной части иска отказано.

Инспекция обратилась с апелляционной жалобой, в которой ставит вопрос об отмене обжалуемого судебного акта в полном объеме по мотивам, изложенным в жалобе.

Заявитель жалобы полагает необоснованными и незаконными выводы суда первой инстанции о наличии смягчающих ответственность обстоятельств и снижении налоговой санкции.

Отзыв на апелляционную жалобу общество не представило.

Информация о времени и месте судебного заседания по апелляционной жалобе размещена на официальном сайте апелляционного суда в сети "Интернет 20.04.2016. Таким образом, о месте и времени судебного заседания лица, участвующие в деле, извещены надлежащим образом в порядке, предусмотренном главой 12 АПК РФ.

Общество явку своих представителей в судебное заседание не обеспечило. Руководствуясь частью 3 статьи 156, частью 1 статьи 123 АПК РФ, суд считает возможным рассмотреть дело в отсутствие надлежащим образом извещенного лица, участвующего в деле.

Дело рассматривается в порядке, предусмотренном главой 34 АПК РФ.

Изучив материалы дела, доводы апелляционной жалобы, отзыв на жалобу, заслушав в судебном заседании пояснения представителей налогового органа, проверив соблюдение судом первой инстанции норм материального и процессуального права, суд апелляционной инстанции приходит к следующим выводам.

Как следует из материалов дела, на основании решения о проведении выездной налоговой проверки N 14-08-24 от 27.07.2015 налоговым органом по месту учета проведена выездная налоговая проверка ООО "Лидер" ЖЭУ-16 по вопросам соблюдения законодательства по налогу на доходы физических лиц за период с 01.01.2012 по 30.06.2015 (т. 1 л.д. 72).

По результатам проверки составлен акт выездной налоговой проверки от 10.09.2015 года N 14-08-45 (далее - акт проверки, т. 1 л.д. 83-93).

Справка о проведенной налоговой проверке N 14-08-22 вручена налогоплательщику в день ее составления (т. 1 л.д. 82).

По итогам рассмотрения материалов выездной налоговой проверки заместителем начальника инспекции в присутствие лица, в отношении которого вынесено решение, при надлежащем извещении налогоплательщика вынесено решение N 14-08-63 от 26.10.2015 года о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения (т. 1 л.д. 14-18).

Пунктом 1 резолютивной части решения ООО "Лидер" ЖЭУ-16 налогоплательщик привлечен к налоговой ответственности, предусмотренной ст. 123 НК РФ, в виде штрафа в размере 279 018 руб., недоимка в сумме 850 988 руб., начислены пени по состоянию на 26.10.2015 года по налогу на доходы физических лиц в сумме 350 804,75 руб.

Пунктом 3.2. резолютивной части решения в соответствии с п. 4 ст. 109, п. 1 ст. 113 НК РФ отказано в привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности, предусмотренной ст. 123 НК РФ за неправомерное не перечисление в установленный срок сумм налога, подлежащего перечислению налоговым агентом, за период с 25.01.2012 по 24.10.2012 в связи с истечением срока давности.

Не согласившись с решением налогового органа, налогоплательщик обжаловал его в вышестоящий налоговый орган. Решением УФНС России по Забайкальскому краю по апелляционной жалобе от N 2.14-20/384-юл/13400 решение инспекции в части привлечения общества к налоговой ответственности, предусмотренной ст. 123 Налогового кодекса РФ, за неправомерное неперечисление (неполное перечисление) сумм налога на доходы физических лиц в размере 139 509 руб. отменено по мотиву установления смягчающих обстоятельств, таких как: тяжелое финансовое положение, социальная значимость общества, оплата недоимки и пени в добровольном порядке (т. 1 л.д. 21-23).

Не согласившись с решением инспекции, налогоплательщик обжаловал его в Арбитражный суд Забайкальского края, который заявленные требования удовлетворил, снизив размер налоговой санкции дополнительно в два раза.

В силу части 1 статьи 268 АПК РФ при рассмотрении дела в порядке апелляционного производства арбитражный суд по имеющимся в деле и дополнительно представленным доказательствам повторно рассматривает дело.

Согласно части 1 статьи 198, части 4 статьи 200, частям 2 и 3 статьи 201 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации для признания недействительными ненормативных правовых актов, незаконными решений и действий (бездействия) органов, осуществляющих публичные полномочия, должностных лиц, необходимо наличие в совокупности двух условий: несоответствие оспариваемых ненормативного правового акта, решений и действий (бездействия) закону или иному нормативному правовому акту и нарушение прав и законных интересов заявителя в сфере предпринимательской и иной экономической деятельности.

В силу части 1 статьи 65, части 5 статьи 200 АПК РФ обязанность доказывания соответствия оспариваемого ненормативного правового акта закону или иному нормативному правовому акту, законности принятия оспариваемого решения, совершения оспариваемых действий (бездействия), наличия у органа или лица надлежащих полномочий на принятие оспариваемого акта, решения, совершение оспариваемых действий (бездействия), а также обстоятельств, послуживших основанием для принятия оспариваемого акта, решения, совершения оспариваемых действий (бездействия), возлагается на орган или лицо, которые приняли акт, решение или совершили действия (бездействие).

Как следует из материалов дела, обществом в нарушение подпункта 1 пункта 3 статьи 24, пункта 6 статьи 226 НК РФ как налоговым агентом за период с 01.01.2012 по 30.06.2015 исчислялись, удерживались из доходов, выплачиваемых налогоплательщикам, суммы налога на доходы физических лиц, но не перечислялись в срок не позднее дня перечисления дохода со счетов налогового агента в банке на счета налогоплательщиков и в срок не позднее дня, следующего за днем фактического получения налогоплательщиком дохода, при выплате дохода в денежной форме из кассы организации.

Указанные обстоятельства налогоплательщиком не оспариваются. Общество расчет пени и сумму удержанного, но не перечисленного налога на доходы физических лиц не оспаривало, указывая, что данные суммы уплачены до вынесения решения. Общество просило суд первой инстанции снизить размер штрафной санкции по ст. 123 НК РФ с учетом смягчающих обстоятельств.

В силу подпункта 1 пункта 3 статьи 24 НК РФ налоговые агенты обязаны правильно и своевременно исчислять, удерживать из денежных средств, выплачиваемых налогоплательщикам, и перечислять налоги в бюджетную систему Российской Федерации на соответствующие счета Федерального казначейства.

Пунктом 1 статьи 226 НК РФ обязанность по исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению в соответствующий бюджет налога на доходы физических лиц возложена на российские организации, от которых или в результате отношений с которыми налогоплательщик получил доходы, облагаемые данным налогом. Названные организации в Российской Федерации признаются налоговыми агентами.

В соответствии с пунктом 4 статьи 226 НК РФ налоговые агенты обязаны удержать начисленную сумму налога непосредственно из доходов налогоплательщика при их фактической выплате.

Пунктом 6 статьи 226 НК РФ установлено, что налоговые агенты обязаны перечислять суммы исчисленного и удержанного налога не позднее дня фактического получения в банке наличных денежных средств на выплату дохода, а также дня перечисления дохода со счетов налоговых агентов в банке на счета налогоплательщика либо по его поручению на счета третьих лиц в банках.

В иных случаях налоговые агенты перечисляют суммы исчисленного и удержанного налога не позднее дня, следующего за днем фактического получения налогоплательщиком дохода, - для доходов, выплачиваемых в денежной форме, а также дня, следующего за днем фактического удержания исчисленной суммы налога, - для доходов, полученных налогоплательщиком в натуральной форме либо в виде материальной выгоды.

Статьей 123 НК РФ предусмотрена ответственность за неправомерное неудержание и (или) неперечисление (неполное удержание и (или) перечисление) в установленный настоящим Кодексом срок сумм налога, подлежащего удержанию и перечислению налоговым агентом, в виде штрафа в размере 20 процентов от суммы, подлежащей удержанию и (или) перечислению.

В ходе проверки инспекцией выявлена сумма удержанного, но не перечисленного налога на доходы физических лиц, налоговый орган привлек налогового агента ООО "Лидер" ЖЭУ-16 участок 1 к налоговой ответственности, предусмотренной статьей 123 Налогового кодекса РФ, за нарушение сроков перечисления в бюджет сумм налога на доходы физических лиц, удержанных у налогоплательщиков.

Обществом заявлено ходатайство о снижении размера штрафа в связи с наличием обстоятельств, смягчающих ответственность. В заявлении при обращении в суд налогоплательщик в качестве смягчающих обстоятельств указывает на следующие: общество является управляющей организацией, занимается социально значимой деятельностью, единственным источником денежных средств для общества являются платежи потребителей коммунальных услуг, несвоевременная оплата потребителями коммунальных услуг привели к тому, что общество находится в трудном финансовом положении, общество не может приостановить свою деятельность, дебиторская задолженность общества составляет более 10 000 000 руб., указанный объем дебиторской задолженности населения накоплен за период с 2008 по 2015 гг. и большая ее часть является малореальной к взысканию. На обществе, помимо тяжелого бремени уплаты налогов, лежит обязанность безоговорочного исполнения требований к надлежащему содержанию жилищного фонда, контролирующие органы регулярно проводят проверки, фиксируют факты нарушений, выдают предписания и начисляют штрафы, пени. Недостаточность денежных средств для проведения дорогостоящих ремонтов кровель и межпанельных швов приводит к тому, что регулярно возникают случаи затоплений, промерзаний, причинения жильцам материального ущерба, который общество обязано возмещать. Таким образом, общество имеет постоянный острый дефицит денежных средств, необходимых для своевременной оплаты налогов, сборов и взносов во внебюджетные фонды, по этой причине не производилось своевременное перечисление в бюджет налога на доходы физических лиц. Выявленная налоговым органом недоимка пени оплачены обществом в полном объеме.

Суду первой инстанции обществом в обоснование ходатайства представлены: штатное расписание, оборотно-сальдовая ведомость по состоянию на 01.03.2016 г., справка с филиала ПАО "БИНБАНК" о наличии остатка на счете в размере 1713,84 руб.

Статьей 112 НК РФ установлены обстоятельства, смягчающие и отягчающие ответственность за совершение налогового правонарушения. При этом предусмотренный перечень смягчающих обстоятельств не является исчерпывающим.

В соответствии с подпунктом 3 пункта 1 статьи 112 НК РФ суд вправе признать в качестве смягчающих ответственность за совершение налогового правонарушения иные обстоятельства, не указанные в подпунктах 1 и 2 пункта 1 указанной статьи. Из чего следует, что обстоятельства, смягчающие ответственность за совершение налогового правонарушения могут быть установлены судом в зависимости от индивидуальных особенностей каждого конкретного дела.

В силу пункта 3 статьи 114 НК РФ при наличии хотя бы одного смягчающего ответственность обстоятельства размер штрафа подлежит уменьшению не меньше, чем в два раза по сравнению с размером, установленным соответствующей статьей настоящего Кодекса.

Учитывая, что пунктом 3 статьи 114 Кодекса установлен лишь минимальный предел снижения налоговой санкции, суд по результатам оценки соответствующих обстоятельств (например, характера совершенного правонарушения, количества смягчающих ответственность обстоятельств, личности налогоплательщика, его материального положения) вправе уменьшить размер взыскания более чем в два раза (пункт 16 постановления Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 N 57 "О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации").

Таким образом, законодательством установлен лишь минимальный предел снижения налоговых санкций, в связи с чем, суд по результатам оценки конкретных обстоятельств дела, вправе уменьшить размер штрафа и более чем в два раза.

При этом размер санкции должен отвечать вытекающим из Конституции Российской Федерации и статьи 3 Кодекса требованиям справедливости и соразмерности, дифференциации ответственности в зависимости от тяжести содеянного, размера и характера причиненного ущерба.

Налоговая ответственность должна быть соразмерной конституционно закрепленным целям и охраняемым законом интересам, а также характеру совершенного деяния, то есть быть дифференцированной и предусматривать возможность снижения санкций с учетом характера совершенного правонарушения, размера причиненного вреда, степени и вины правонарушителя, его имущественного положения и иных существенных обстоятельств, обуславливающих индивидуализацию наказания (Постановление Конституционного Суда Российской Федерации N 14-П от 12 мая 1998 года и от 15 июля 1999 года N 11-П).

В силу пункта 4 статьи 112 НК РФ обстоятельства, смягчающие или отягчающие ответственность за совершение налогового правонарушения, устанавливаются судом или налоговым органом, рассматривающим дело, и учитываются при применении налоговых санкций.

Из приведенных положений следует обязанность суда определить соразмерность исчисленного штрафа тяжести совершенного правонарушения и применить смягчающие ответственность обстоятельства даже в том случае, если налоговый орган не установил оснований для применения положений статьи 112 НК РФ.

Судом первой инстанции в качестве смягчающих вину обстоятельств как основания для снижения в два раза размера начисленного штрафа по ст. 123 Налогового кодекса РФ признаны следующие: привлечение к ответственности впервые (данный факт налоговым органом не оспорен), нарушение срока перечисления в бюджет удержанного налога на доходы физических лиц составляло незначительный временной период (от нескольких дней и в пределах одного месяца), обеспечение рабочих мест более 30 человек.

Помимо указанных, в качестве обстоятельства, смягчающего ответственность за совершение налогового правонарушения, судом также принят факт признания налогоплательщиком вины в совершение налогового правонарушения, а также учтена правовая позиция Конституционного Суда Российской Федерации, изложенная в Постановлении от 17.12.1996 N 20-П и Определении от 04.07.2002 N 202-О, согласно которой несвоевременное перечисление удержанного налога компенсируется начислением пени, в связи с чем, снижение суммы штрафа не несет за собой ущерба бюджету.

Суд апелляционной инстанции полагает такие выводы необоснованными, а апелляционную жалобу - подлежащей удовлетворению по следующим мотивам.

Как следует из оспариваемого решения инспекции, налоговый орган, привлекая общество к налоговой ответственности, снизил размер штрафа в два раза до 279 018 руб.

При этом инспекцией в качестве смягчающих обстоятельств признаны отсутствие умысла, тяжелое финансовое положение и уплата сумм недоимки и пени.

Более того, УФНС по Забайкальскому краю своим решением от 10.12.2015 г. N 2.14-20/384-ЮЛ/13400 отменило решение инспекции в части привлечения к налоговой ответственности, предусмотренной ст. 123 НК РФ в размере 139 509 руб., т.е. снизило штрафные санкции дополнительно в 2 раза (279 018 руб. /2)).

Таким образом, налоговыми органами размер налоговой санкции снижен в 4 раза.

Апелляционный суд полагает, что снижение налоговой санкции дополнительно в два раза не отвечает критериям справедливости и соразмерности исчисленного штрафа тяжести совершенного правонарушения.

В данном случае суд первой инстанции ошибочно установил, что нарушение срока перечисления в бюджет удержанного налога на доходы физических лиц составляло незначительный временной период (от нескольких дней и в пределах одного месяца).

Напротив, как следует из материалов дела, нарушение срока перечисления в бюджет удержанного налога на доходы физических лиц носило систематический характер и составляло значительный временной период. Так, в проверяемый период сроки просрочки перечисления составляли от 1 месяца до 1 года и 1 месяца (графа 3 таблицы с расчетом своевременности перечисления НДФЛ оспариваемого решения). В любом случае, при перечислении сумм удержанного налога сальдо задолженности в проверяемый период составляло не менее 261 998 руб., а максимальный размер - 1 319 542 руб. (графа 6 таблицы с расчетом своевременности перечисления НДФЛ оспариваемого решения).

Заявленные обществом обстоятельства, связанные с тяжелым финансовым состоянием, уплатой недоимки и пени, уже были учтены налоговыми органами при снижении размера санкции в 4 раза.

Установленные апелляционным судом обстоятельства относительно систематического характера просрочек перечисления удержанного налога и их длительности не могут свидетельствовать о том, что дополнительное снижение санкции в два раза является справедливым и соразмерным тяжести совершенного правонарушения.

Ссылка суда первой инстанции на то, что несвоевременное перечисление удержанного налога компенсируется начислением пени, в связи с чем, снижение суммы штрафа не несет за собой ущерба бюджету, не может быть принята во внимание применительно к настоящему делу, поскольку указанное обстоятельство не является основанием для необоснованного снижения налоговой санкции.

При таких установленных обстоятельствах требования налогоплательщика не обоснованы и удовлетворению не подлежат, обжалуемое решение суда первой инстанции подлежит отмене на основании пункта 3 части 1 статьи 270 АПК РФ с принятием по делу нового судебного акта об отказе в удовлетворении заявленного требования.

Четвертый арбитражный апелляционный суд, руководствуясь статьями 268 - 271 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации,

постановил:

Решение Арбитражного суда Забайкальского края от 9 марта 2016 года по делу N А78-69/2016 отменить.

Принять по делу новый судебный акт.

В удовлетворении заявленных требований отказать.

Постановление вступает в законную силу с момента его принятия и может быть обжаловано в Арбитражный суд Восточно-Сибирского округа через арбитражный суд первой инстанции в срок, не превышающий двух месяцев с даты принятия.

Председательствующий

Д.В.БАСАЕВ

Судьи

Е.В.ЖЕЛТОУХОВ

Е.О.НИКИФОРЮК