|  |
| --- |
|  |
| Постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 19.02.2019 N Ф04-7056/2019 по делу N А03-6081/2018 Требование: О признании недействительным решения налогового органа и требования об уплате налога, сбора, пени, штрафа. Решение: Требование в части оспаривания требования об уплате налога (пени, штрафа) оставлено без рассмотрения ввиду несоблюдения предпринимателем досудебного порядка урегулирования спора. Дело в остальной части передано на новое рассмотрение, поскольку сумма вознаграждения по договору оказания услуг подлежала включению в налоговую базу по НДС за IV квартал 2016, а не 2015 года, период начисления пени на спорную сумму определен налоговым органом неверно, обстоятельства, связанные с определением налоговой базы и исчислением налогоплательщиком НДС к уплате за IV квартал 2016 года, не исследовались. |
| Документ предоставлен [**КонсультантПлюс  www.consultant.ru**](https://www.consultant.ru)  Дата сохранения: 02.06.2025 |

АРБИТРАЖНЫЙ СУД ЗАПАДНО-СИБИРСКОГО ОКРУГА

ПОСТАНОВЛЕНИЕ

от 19 февраля 2019 г. по делу N А03-6081/2018

Резолютивная часть постановления объявлена 12 февраля 2019 года

Постановление изготовлено в полном объеме 19 февраля 2019 года

Арбитражный суд Западно-Сибирского округа в составе:

председательствующего Буровой А.А.

судей Кокшарова А.А.

Чапаевой Г.В.

рассмотрел в судебном заседании с использованием средств аудиозаписи кассационную жалобу индивидуального предпринимателя Гермаша Сергея Ивановича на [решение](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=ASZS&n=1084509&date=02.06.2025) от 20.08.2018 Арбитражного суда Алтайского края (судья Тэрри Р.В.) и [постановление](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=RAPS007&n=130235&date=02.06.2025) от 31.10.2018 Седьмого арбитражного апелляционного суда (судьи Логачев К.Д., Бородулина И.И., Хайкина С.Н.) по делу N А03-6081/2018 по заявлению индивидуального предпринимателя Гермаша Сергея Ивановича (ИНН 223501301549,ОГРН 30422350580005) к Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы N 8 по Алтайскому краю (658671, Алтайский край, Благовещенский район, р.п. Благовещенка, улица Кирова, дом 68, ИНН 2235007174, ОГРН 1042201021279) о признании недействительными решения и требования.

В судебном заседании приняли участие представители:

от индивидуального предпринимателя Гермаша Сергея Ивановича - Морина М.А. по доверенности от 01.12.2017 (до перерыва), Ичанская Н.А. по доверенности от 21.05.2018 (до перерыва);

от Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы N 8 по Алтайскому краю - Шампорова Е.В. по доверенности от 01.08.2018 (до перерыва), Краснова Е.А. по доверенности от 24.12.2018 (до перерыва).

Суд

установил:

индивидуальный предприниматель Гермаш Сергей Иванович (далее - налогоплательщик, заявитель) обратился в Арбитражный суд Алтайского края с заявлением к Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы N 8 по Алтайскому краю (далее - Инспекция, налоговый орган) о признании недействительным решения от 26.12.2017 N РА07-08 и требования об уплате налога, сбора, пени, штрафа N 11056 от 03.04.2018.

[Решением](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=ASZS&n=1084509&date=02.06.2025) от 20.08.2018 Арбитражного суда Алтайского края, оставленным без изменения [постановлением](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=RAPS007&n=130235&date=02.06.2025) от 31.10.2018 Седьмого арбитражного апелляционного суда, в удовлетворении заявленных требований в части признании недействительным решения отказано, в части признания недействительным требования об уплате налога (пени, штрафа) заявленное требование оставлено без рассмотрения.

В кассационной жалобе налогоплательщик, ссылаясь на нарушение судами норм материального и процессуального права, просит решение и [постановление](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=RAPS007&n=130235&date=02.06.2025) отменить и принять по делу новый судебный акт об удовлетворении заявленных требований. В обоснование доводов кассационной жалобе заявитель указывает на то, что полученное вознаграждение не связано с реализацией услуг, размер вознаграждения был определен только после реализации заказчиком товара и оказания услуг, в октябре 2016 года; выплата данного вознаграждения не является объектом налогообложения по НДС, так как не является реализацией услуг.

Инспекция возражает против доводов заявителя согласно отзыву.

В соответствии с [частью 1 статьи 286](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=314404&date=02.06.2025&dst=101883&field=134) Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации арбитражный суд кассационной инстанции проверяет законность решений, постановлений, принятых арбитражным судом первой и апелляционной инстанций, устанавливая правильность применения норм материального права и норм процессуального права при рассмотрении дела и принятии обжалуемого судебного акта и исходя из доводов, содержащихся в кассационной жалобе и возражениях относительно жалобы, если иное не предусмотрено названным [Кодексом](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=314404&date=02.06.2025).

Заслушав представителей сторон, поддержавших доводы, изложенные в кассационной жалобе и отзыве на нее, проверив законность судебных актов в порядке [статей 284](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=314404&date=02.06.2025&dst=101876&field=134), [286](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=314404&date=02.06.2025&dst=101882&field=134) Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, исследовав материалы дела, суд кассационной инстанции приходит к следующим выводам.

Как следует из материалов дела, Инспекцией проведена выездная проверка в отношении налогоплательщика, по результатам которой составлен акт от 01.11.2017 N АП-07-06 и принято решение от 26.12.2017 N РА-07-08 о привлечении налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Решением Управления Федеральной налоговой службы по Алтайскому краю от 28.03.2018 решение Инспекции оставлено без изменения.

Указанные обстоятельства послужили основанием для обращения заявителя в арбитражный суд с настоящим заявлением.

Отказывая в удовлетворении требования заявителя, арбитражные суды первой и апелляционной инстанций пришли к выводам о правомерности и обоснованности решения налогового органа.

Суд кассационной инстанции считает выводы судов не основанными на полном и всестороннем исследовании всех фактических обстоятельств, имеющих значение для настоящего дела.

Как следует из материалов дела, в проверяемом периоде между заявителем (исполнитель) и ОАО "Кучуксульфат" (заказчик) был заключен договор оказания услуг от 08.06.2015 N 600, по условиям которого налогоплательщик своими силами и средствами оказывает следующие услуги ОАО "Кучуксульфат": предоставление транспортных средств с экипажем для обеспечения вылова (добычи) артемии на стадии цист (550 тонн); ежедневное осуществление санитарно-экологических мероприятий по очистке прибрежной полосы рыбопромыслового участка N 151 "Кулундинский" (протяженностью 180 км); осуществление доставки артемии на стадии цист от места добычи (вылова) до погрузки на транспортное средство заказчика; осуществление ежедневного мониторинга рыбопромыслового участка по определению участков максимального скопления артемии на стадии цист; осуществление погрузки артемии на стадии цист на транспортное средство заказчика; осуществление организации питания и гигиенических мероприятий (услуги бани) рыбопромысловых бригад заказчика.

Стоимость услуги по предоставлению транспортных средств с экипажем составляет 1 500 000 руб. в месяц; услуги по очистке прибрежной полосы - 2 105 000 руб. в месяц; услуги по доставке артемии на стадии цист от места добычи (вылова) до погрузки на транспортное средство заказчика, по мониторингу рыбопромыслового участка - 150 руб. за 1 кг непромытой артемии на стадии цист; услуги по погрузке артемии на стадии цист на транспортное средство заказчика - 500 руб. за одну тонну; услуги по организации питания и гигиенических мероприятий (услуги бани) - 1 330 000 руб. в месяц. Стоимость оказанных услуг согласно условиям договора НДС не облагается.

Пунктом 1.4. договора предусмотрено, что заказчик вправе выплатить исполнителю вознаграждение при соблюдении одновременно следующих условий: - добычи (вылова) заказчиком более 50% артемии на стадии цист от разрешенного объема; - реализации заказчиком артемии на стадии цист по цене не менее 14 долларов США за 1 кг.

10.10.2016 между сторонами было заключено дополнительное соглашение к договору оказания услуг от 08.06.2015 N 600, в соответствии с которым заказчик выплачивает исполнителю вознаграждение в размере 271 руб. за 1 кг промытой артемии на стадии цист в соответствии с пунктом 1.4 договора.

Согласно представленному ОАО "Кучуксульфат" по требованию налогового органа расчету вознаграждения к договору от 08.06.2015 N 600 сумма вознаграждения составила 249 306 кг (промытой артемии на стадии цист)\*271 руб. = 67 561 926 руб., что составляет 79% от суммы оплаты по договору в 2015 году.

Факт поступления денежных средств в адрес налогоплательщика в сумме 67 561 926 руб., в том числе по платежным поручениям: от 27.10.2016 N 8245 в сумме 10 000 000 руб., от 28.10.2016 N 8261 в сумме 57 561 926 руб. заявителем не оспаривается.

Исследовав и оценив в порядке [статьи 71](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=314404&date=02.06.2025&dst=100419&field=134) Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации имеющиеся в материалах дела доказательства, доводы и возражения лиц, участвующих в деле, суды первой и апелляционной инстанций пришли к верному выводу о том, что выплата вознаграждения непосредственно связана с оказанием услуг по договору и, следовательно, является в соответствии с положениями [НК](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=304194&date=02.06.2025) РФ объектом налогообложения по НДС.

Вместе с тем, суд кассационной инстанции полагает ошибочными выводы судов о том, что Инспекцией правомерно указано на занижение налоговой базы по НДС за 4 квартал 2015 года, поскольку периодом отгрузки является 4 квартал 2015 года, ввиду следующего.

[Подпунктом 1 пунктом 1 статьи 146](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=301659&date=02.06.2025&dst=100043&field=134) НК РФ предусмотрено, что объектом обложения НДС признается реализация товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации.

[Пунктом 2 статьи 153](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=301659&date=02.06.2025&dst=2043&field=134) НК РФ предусмотрено, что налоговая база по налогу на добавленную стоимость определяется исходя из выручки от реализации товаров (работ, услуг), включающей все доходы налогоплательщика, связанные с расчетами по оплате указанных товаров (работ, услуг), полученные им в денежной и (или) натуральной формах, включая оплату ценными бумагами.

Из [подпункта 2 пункта 1 статьи 162](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=301659&date=02.06.2025&dst=100289&field=134) НК РФ следует, что налоговая база, определяемая в соответствии со [статьей 153](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=301659&date=02.06.2025&dst=100224&field=134) НК РФ, определяется, в том числе с учетом сумм, полученных за реализованные товары (работы, услуги) в виде финансовой помощи, на пополнение фондов специального назначения, в счет увеличения доходов либо иначе связанных с оплатой реализованных товаров (работ, услуг).

Согласно [пункту 4 статьи 166](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=301659&date=02.06.2025&dst=6890&field=134) НК РФ общая сумма налога исчисляется по итогам каждого налогового периода применительно ко всем операциям, признаваемым объектом налогообложения, с учетом всех изменений, увеличивающих или уменьшающих налоговую базу в соответствующем налоговом периоде.

Изменение в сторону увеличения стоимости (без учета налога) отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг), переданных имущественных прав, в том числе из-за увеличения цены (тарифа) и (или) увеличения количества (объема) отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг), переданных имущественных прав, учитывается при определении налогоплательщиком налоговой базы за налоговый период, в котором были составлены документы, являющиеся основанием для выставления корректировочных счетов-фактур ([пункт 10 статьи 154](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=301659&date=02.06.2025&dst=8259&field=134) НК РФ).

[Абзацем 3 пункта 3 статьи 168](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=301659&date=02.06.2025&dst=6893&field=134) НК РФ предусмотрено, что при изменении стоимости отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг), переданных имущественных прав, в том числе в случае изменения цены (тарифа) и (или) уточнения количества (объема) отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг), переданных имущественных прав, продавец выставляет покупателю корректировочный счет-фактуру не позднее пяти календарных дней считая со дня составления документов, указанных в [пункте 10 статьи 172](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=301659&date=02.06.2025&dst=6939&field=134) НК РФ.

Таким образом, при увеличении стоимости выполненных работ (оказанных услуг) императивными нормами [главы 21](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=301659&date=02.06.2025&dst=100008&field=134) НК РФ на продавца возлагается обязанность учесть возникшую стоимостную разницу работ, услуг при расчете налоговой базы по НДС за налоговый период, в котором составлены соответствующие первичные документы и выставлены корректировочные счета-фактуры.

С учетом вышеприведенных положений, принимая во внимание, что размер вознаграждения был определен только на основании дополнительного соглашения к договору от 10.10.2016 и выплачен в октябре 2016 года, суд округа полагает, что у налогового органа отсутствовали основания для доначисления НДС именно за 4 квартал 2015 года.

Также суд кассационной инстанции считает необоснованным вывод судов первой и апелляционной инстанций о том, что в силу [статьи 81](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=304194&date=02.06.2025&dst=4016&field=134) НК РФ налогоплательщик после получения в октябре 2016 года спорного вознаграждения обязан был скорректировать свои налоговые обязательства за 4 квартал 2015 года путем подачи уточненных деклараций, увеличив за указанный период налоговую базу от реализации услуг.

Из материалов дела и оспариваемого решения следует, что данные, указанные в налоговой декларации по НДС за 4 квартал 2015 года полностью соответствовали данным, указанным в первичных документах, достоверность которых Инспекция не опровергла, налогоплательщик исчислил НДС за 4 квартал 2015 года исходя из условий договора от 08.06.2015 N 600 без учета условий дополнительного соглашения, предусматривающего выплату вознаграждения, поскольку на момент окончания спорного налогового периода оно не было между предпринимателем и его контрагентом заключено.

Следовательно, у налогоплательщика с учетом установленных судами обстоятельств отсутствовали правовые основания для представления уточненной налоговой декларации за 4 квартал 2015 года.

Размер доначисленного по итогам проверки налога должен соответствовать реальным налоговым обязательствам налогоплательщика. Иное определение налоговых обязательств проверяемого налогоплательщика противоречит принципу полноты и всесторонности выездной налоговой проверки.

Поскольку спорная сумма вознаграждения подлежала включению в налоговую базу по НДС за 4 квартал 2016 года, а не за 4 квартал 2015 года, то и период начисления пени на спорную сумму определен налоговым органом неверно, вместе с тем судами обстоятельства, связанные с определением налоговой базы и исчислением налогоплательщиком НДС к уплате за 4 квартал 2016 года, не исследовались, правильность расчетов дополнительно начисленных сумм недоимки, пени, штрафа по итогам проверки с учетом налогового периода, в котором возникла обязанность у налогоплательщика отразить в налоговой базе по НДС суммы полученного вознаграждения, наличием переплаты, смягчающих ответственность обстоятельств, не проверилась.

При таких обстоятельствах кассационная инстанция считает, что судебные акты судов первой и апелляционной инстанций в части требования о признании недействительным решения Инспекции приняты с нарушением норм права, в связи с чем в соответствии с [частями 1](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=314404&date=02.06.2025&dst=101896&field=134) - [3 статьи 288](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=314404&date=02.06.2025&dst=101901&field=134) Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, обжалуемые судебные акты подлежат отмене в указанной части.

Учитывая, что в ходе рассмотрения дела судами не установлены все существенные обстоятельства, которые влияют на оценку правильности действий Инспекции при определении реальных налоговых обязательств налогоплательщика, дело в соответствии с [пунктом 3 части 1 статьи 287](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=314404&date=02.06.2025&dst=101890&field=134) Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации в части отказа в удовлетворении заявленного предпринимателем требования о признании недействительным решения Инспекции подлежит передаче на новое рассмотрение в Арбитражный суд Алтайского края.

При новом рассмотрении дела арбитражному суду первой инстанции следует учесть изложенное в настоящем постановлении, установить имеющие значение для дела обстоятельства, проверить правильность расчета начисленных к дополнительной уплате сумм налогов, пеней и штрафов по итогам проверки, с учетом подлежащих применению норм материального права принять законное и мотивированное решение.

В части оспаривания требования налогового органа от 03.04.2018 N 11056 об уплате налогоплательщиком налогов, пени, штрафа, суды первой и апелляционной инстанций, руководствуясь положениями [статей 4](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=304194&date=02.06.2025&dst=3806&field=134), [138](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=304194&date=02.06.2025&dst=2500&field=134) НК РФ, [статьи 148](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=314404&date=02.06.2025&dst=100926&field=134) Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, принимая во внимание правовую позицию Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации, изложенную в [пункте 67](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=151174&date=02.06.2025&dst=100217&field=134) постановления от 30.07.2013 N 57 "О некоторых вопросах возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации", установив, что заявителем требование Инспекции от 03.04.2018 N 11056 в Управление Федеральной налоговой службы по Алтайскому краю в апелляционном порядке не обжаловалось, пришли к верному выводу о несоблюдении налогоплательщиком досудебного порядка урегулирования спора и обоснованно оставили требования в данной части без рассмотрения.

Доводы, изложенные в кассационной жалобе заявителя, не опровергают указанный вывод судов.

Иное толкование предпринимателем положений законодательства, а также иная оценка обстоятельств дела не свидетельствуют о неправильном применении судами норм права.

Оснований для отмены принятых судебных актов в указанной части у суда кассационной инстанции не имеется.

Руководствуясь [пунктом 3 части 1 статьи 287](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=314404&date=02.06.2025&dst=101890&field=134), [частью 1 статьи 288](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=314404&date=02.06.2025&dst=101896&field=134), [статьей 289](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=314404&date=02.06.2025&dst=101910&field=134) Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, Арбитражный суд Западно-Сибирского округа

постановил:

[решение](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=ASZS&n=1084509&date=02.06.2025) от 20.08.2018 Арбитражного суда Алтайского края и [постановление](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=RAPS007&n=130235&date=02.06.2025) от 31.10.2018 Седьмого арбитражного апелляционного суда по делу N А03-6081/2018 отменить в части отказа в удовлетворении заявленного индивидуальным предпринимателем Гермашем Сергеем Ивановичем требования о признании недействительным решения Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы N 8 по Алтайскому краю от 26.12.2017 N РА-07-08. В указанной части направить дело на новое рассмотрение в Арбитражный суд Алтайского края.

В остальной части судебные акты по настоящему делу оставить без изменения.

Постановление может быть обжаловано в Судебную коллегию Верховного Суда Российской Федерации в срок, не превышающий двух месяцев со дня его принятия, в порядке, предусмотренном [статьей 291.1](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=314404&date=02.06.2025&dst=694&field=134) Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации.

Председательствующий

А.А.БУРОВА

Судьи

А.А.КОКШАРОВ

Г.В.ЧАПАЕВА