

Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 11/2009

## ПРИМЕНЕНИЕ НАЛОГОВОГО И БЮДЖЕТНОГО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА

### Обоснованность получения налоговой выгоды Применение УСН

Совокупность доказательств, свидетельствующих об использовании обществом, уплачивающим налоги по упрощенной системе налогообложения, схемы расчетов по агентскому договору, по которой денежные средства, уплаченные покупателями продукции, не поступают к нему на расчетный счет и не включаются в качестве дохода в налоговую базу при исчислении единого налога, позволяет сделать вывод о получении им необоснованной налоговой выгоды в виде права на применение специального налогового режима.

Для проверки обоснованности получения налоговой выгоды дело подлежит передаче на новое рассмотрение.

### ПОСТАНОВЛЕНИЕ Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 1510/09 Москва, 9 июля 2009 г.

Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в составе:

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

членов Президиума: Бабкина А.И., Валявиной Е.Ю., Витрянского В.В., Ивановкой Н.П., Исайчева В.Н., Козловой О.А., Першутова А.Г., Петровой С.М., Сарбаша С.В., Слесарева В.Л. —

рассмотрел заявление Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 3 по Белгородской области о пересмотре в порядке надзора решения Арбитражного суда Белгородской области от 30.05.2008 по делу № А08-590/08-1 и постановления Федерального арбитражного суда Центрального округа от 23.10.2008 по тому же делу.

В заседании приняли участие представители:

от заявителя — Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 3 по Белгородской области — Овчар О.В., Скибенко И.В., Слепченко А.А.;

от общества с ограниченной ответственностью «Мега-ПромМаркет» — Маракин Д.А.

Заслушав и обсудив доклад судьи Петровой С.М., а также объяснения представителей участвующих в деле лиц, Президиум установил следующее.

## Постановления Президиума

Общество с ограниченной ответственностью «Мега-ПромМаркет» (далее — общество «Мега-ПромМаркет», общество) находилось на упрощенной системе налогообложения, в связи с чем на основании статьи 346.11 Налогового кодекса Российской Федерации не являлось плательщиком налогов на прибыль, на имущество организаций, единого социального налога, не признавалось плательщиком налога на добавленную стоимость.

Для сохранения права на применение упрощенной системы налогообложения в силу пункта 4 статьи 346.13 Кодекса (в редакции Федерального закона от 31.12.2002 № 191-ФЗ) доход общества по итогам налогового (отчетного) периода не должен был превышать 15 миллионов рублей.

В ходе проведения выездной налоговой проверки общества за 2004–2006 годы Межрайонная инспекция Федеральной налоговой службы № 3 по Белгородской области (далее — инспекция) установила, что общество «Мега-ПромМаркет» (принципал) заключило с обществом с ограниченной ответственностью «Торговый дом «Хлеб» (далее — общество «ТД «Хлеб») (агентом) агентский договор от 01.06.2005 № 2, согласно которому первое поручает, а второе принимает на себя обязанности по реализации муки и сбору платежей за товар (пункт 1.1 договора). По условиям договора агент обязан ежеквартально представлять принципалу отчет о количестве товара, ходе его реализации и состоянии платежей и расчетов (подпункт 5.1.2), производить расчет с принципалом за реализованный товар путем перечисления денежных средств на его расчетный счет (подпункт 5.3.1). Учредителями обоих обществ являются Махортов С.С. и Клепиков Г.Н.

Однако общество «ТД «Хлеб» не перечисляло обществу «Мега-ПромМаркет» денежные средства, поступавшие от реализации муки, а предоставляло их в заем как самому принципалу, так и иным организациям: обществу с ограниченной ответственностью «Торговый дом «Колос» и закрытому акционерному обществу «Реал Инвест», которые находились по одному адресу с обществом «Мега-ПромМаркет» и учредителями которых являлись также Махортов С.С. и Клепиков Г.Н.

Поскольку денежные средства от реализации муки не поступали на расчетный счет общества «Мега-ПромМаркет», оно соответственно не отражало их в налоговом учете и не учитывало в качестве дохода при определении предельной величины дохода, позволяющей ему применять упрощенную систему налогообложения.

При упомянутых обстоятельствах инспекция сделала вывод о том, что агентский договор заключен обществом «Мега-ПромМаркет» с целью получения необоснованной налоговой выгоды в виде права на применение специального налогового режима — упрощенной системы налогообложения.

Решением от 28.01.2008 № 1 инспекция доначислила обществу «Мега-ПромМаркет» за 2004 год единый налог, уплачиваемый в связи с применением упрощенной системы налогообложения, а начиная с III квартала 2005 года доначислила единый социальный налог, налоги на прибыль и на добавленную стоимость, начислила соответствующие суммы пеней и штрафов по пункту 1 статьи 122, пунктам 1 и 2 статьи 119 и пункту 1 статьи 126 Налогового кодекса Российской Федерации.

Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 11/2009

Не согласившись с решением инспекции, общество обратилось в Арбитражный суд Белгородской области с заявлением о признании его недействительным.

Решением Арбитражного суда Белгородской области от 30.05.2008 требование удовлетворено.

Суд первой инстанции, исходя из положений пункта 1 статьи 346.17 Налогового кодекса Российской Федерации, пришел к выводу о том, что доход от реализации муки обществом получен не был. Кроме того, поскольку соглашением от 01.07.2005 № 1 агенту предоставлено право пользования денежными средствами, поступающими от покупателей за реализуемую продукцию, на условиях двух процентов годовых от суммы, находящейся в фактическом пользовании агента, по мнению суда, доказательств получения обществом необоснованной налоговой выгоды инспекцией не представлено.

Федеральный арбитражный суд Центрального округа постановлением от 23.10.2008 решение суда первой инстанции оставил без изменения.

В заявлении, поданном в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации, о пересмотре в порядке надзора указанных судебных актов инспекция просит их отменить в части признания недействительным решения инспекции о доначислении обществу налогов на прибыль, на добавленную стоимость, единого социального налога, начислении пеней и штрафов как нарушающие в этой части единообразие в толковании и применении арбитражными судами норм права и направить дело в указанной части на новое рассмотрение в суд первой инстанции.

В отзыве на заявление общество «Мега-ПромМаркет» просит оспариваемые судебные акты оставить без изменения как соответствующие действующему законодательству.

Проверив обоснованность доводов, изложенных в заявлении, отзыве на него и выступлениях присутствующих в заседании представителей участвующих в деле лиц, Президиум считает, что заявление подлежит удовлетворению по следующим основаниям.

Из материалов дела следует, что со дня создания общество применяло упрощенную систему налогообложения с объектом налогообложения «доходы».

В соответствии со статьей 346.11 Налогового кодекса Российской Федерации упрощенная система налогообложения организациями и индивидуальными предпринимателями применяется наряду с иными режимами налогообложения, предусмотренными законодательством о налогах и сборах Российской Федерации. Причем применение упрощенной системы налогообложения предусматривает их освобождение от обязанности по уплате налога на прибыль организаций, налога на имущество организаций и единого социального налога. Организации, применяющие упрощенную систему налогообложения, не признаются налогоплательщиками налога на добавленную стоимость.

## Постановления Президиума

Согласно пункту 3 статьи 346.13 Налогового кодекса Российской Федерации налогоплательщики, применяющие упрощенную систему налогообложения, не вправе до окончания налогового периода перейти на общий режим налогообложения, если иное не предусмотрено этой статьей.

Если по итогам налогового (отчетного) периода доход налогоплательщика превысит 15 миллионов рублей, такой налогоплательщик в силу пункта 4 статьи 346.13 Кодекса (в редакции Федерального закона от 31.12.2002 № 191-ФЗ) считается перешедшим на общий режим налогообложения с начала того квартала, в котором было допущено это превышение.

В соответствии с пунктом 1 статьи 346.17 Налогового кодекса Российской Федерации в целях главы 26.2 «Упрощенная система налогообложения» датой получения доходов признается день поступления денежных средств на счета в банках и (или) в кассу, получения иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав, а также погашения задолженности (оплаты) налогоплательщику иным способом (кассовый метод).

Как установлено судами и следует из отчетов агента о поступлении и реализации муки в 2005 году, вся мука, поступившая обществу «ТД «Хлеб» от общества «Мега-ПромМаркет», отгружена покупателям. Денежные средства от ее реализации поступили на расчетный счет агента, который в силу статьи 999 Гражданского кодекса Российской Федерации обязан был перечислить их обществу.

Следовательно, выручка от реализации муки в соответствии со статьей 249 Налогового кодекса Российской Федерации признается доходом общества и согласно пункту 1 статьи 346.15 этого Кодекса должна быть учтена им при определении объекта налогообложения по упрощенной системе налогообложения.

Таким образом, суду следовало не ограничиваться формальной оценкой соответствия представленных документов требованиям пункта 1 статьи 346.17 Налогового кодекса Российской Федерации о порядке признания доходов в целях применения упрощенной системы налогообложения и дать соответствующую оценку имеющимся в деле доказательствам, связанным с заключением упомянутых агентского договора и дополнительного соглашения к нему, которые предусматривают особую форму расчетов с последующим предоставлением займов самому обществу и взаимозависимым организациям и доначислением обществу налогов по общей системе налогообложения.

Пленум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в постановлении от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» разъяснил, что под налоговой выгодой понимается уменьшение размера налоговой обязанности вследствие, в частности, уменьшения налоговой базы, получения налогового вычета, налоговой льготы, применения более низкой налоговой ставки, а также получение права на возврат (зачет) или возмещение налога из бюджета.

Таким образом, неправильное отражение обществом «Мега-ПромМаркет» дохода по итогам девяти месяцев 2005 года могло повлечь необоснованную налоговую

## Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 11/2009

выгоду в результате применения упрощенной системы налогообложения вместо уплаты налогов по общей системе налогообложения. Однако суды этот вопрос не исследовали, не оценили все имеющиеся доказательства по делу в их совокупности и взаимосвязи, как того требуют положения части 2 статьи 71 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации.

При таких обстоятельствах оспариваемые судебные акты в указанной части нарушают единообразие в толковании и применении арбитражными судами норм права, что в силу пункта 1 статьи 304 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации является основанием для их отмены в части.

Дело в этой части подлежит передаче 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 Белгородской области от 30.05.2008 по делу № А08-590/08-1 и постановление Федерального арбитражного суда Центрального округа от 23.10.2008 по тому же делу в части признания недействительным решения Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 3 по Белгородской области от 28.01.2008 № 1 о доначислении обществу с ограниченной ответственностью «Мега-ПромМаркет» за 2005—2006 годы налогов на прибыль, на добавленную стоимость, единого социального налога, начислении соответствующих сумм пеней и штрафов отменить.

Дело в отмененной части передать в Арбитражный суд Белгородской области на новое рассмотрение.

В остальной части указанные судебные акты оставить без изменения.

*Председательствующий А.А. Иванов*

Постановления Президиума

**Справка о состоянии расчетов по налоговым платежам**

Исходя из необходимости соблюдения баланса частных и публичных интересов в справке о состоянии расчетов по налоговым платежам должны содержаться не только сведения о задолженности налогоплательщика, но и указание на утрату налоговым органом возможности ее взыскания.

**ПОСТАНОВЛЕНИЕ  
Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации  
№ 4381/09  
Москва, 1 сентября 2009 г.**

Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в составе:

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

членов Президиума: Андреевой Т.К., Валявиной Е.Ю., Вышняк Н.Г., Завьяловой Т.В., Исайчева В.Н., Козловой О.А., Першутова А.Г., Сарбаша С.В., Юхнея М.Ф. —

рассмотрел заявление Кемеровского областного союза потребительских обществ о пересмотре в порядке надзора решения Арбитражного суда Кемеровской области от 18.09.2008 по делу № А27-8596/2008-2 и постановления Федерального арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 11.02.2009 по тому же делу.

В заседании приняли участие представители инспекции Федеральной налоговой службы по городу Кемерово — Вахрушев С.В., Иншина Ц.К.

Заслушав и обсудив доклад судьи Вышняк Н.Г., а также объяснения представителей участвующего в деле лица, Президиум установил следующее.

В целях получения бюджетного кредита Кемеровский областной союз потребительских обществ (далее — облпотребсоюз) обратился 26.06.2008 к Инспекции Федеральной налоговой службы по городу Кемерово (далее — инспекция) с просьбой выдать справку о состоянии расчетов по налогам и сборам.

По этому запросу инспекцией на основании данных лицевого счета выдана справка № 97456, согласно которой по состоянию на 26.06.2008 облпотребсоюз имеет неисполненную обязанность по уплате налоговых санкций по налогу на прибыль в размере 29 900 рублей.

Считая, что инспекция утратила возможность взыскания с него названной суммы штрафа, а потому он не является лицом, обязанным к его уплате, облпотребсоюз обратился в Арбитражный суд Кемеровской области с заявлением о признании незаконными действий инспекции, выразившихся в выдаче справки № 97456 со

## Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 11/2009

сведениями об имеющейся у него задолженности в сумме 29 900 рублей, а также об обязанности инспекции выдать справку без указания этой задолженности.

Решением Арбитражного суда Кемеровской области от 18.09.2008 в удовлетворении заявленных требований отказано. Суд исходил из того, что факт правомерности привлечения облпотребсоюза к налоговой ответственности, предусмотренной пунктом 1 статьи 122 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — Кодекс), в виде взыскания 29 900 рублей штрафа установлен вступившим в силу судебным актом Арбитражного суда Кемеровской области от 02.07.2007 по делу № А27-2034/2007-6 и правовых оснований для признания задолженности безнадежной и ее списания не имеется.

Федеральный арбитражный суд Западно-Сибирского округа постановлением от 11.02.2009 решение суда первой инстанции оставил без изменения.

В заявлении, поданном в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации, о пересмотре в порядке надзора решения суда первой инстанции и постановления суда кассационной инстанции облпотребсоюз просит их отменить, ссылаясь на неправильное применение судами норм права, и удовлетворить его требования.

В отзыве на заявление инспекция просит оставить оспариваемые судебные акты без изменения как соответствующие действующему законодательству.

Проверив обоснованность доводов, изложенных в заявлении, отзыве на него и выступлениях присутствующих в заседании представителей инспекции, Президиум считает, что оспариваемые судебные акты подлежат отмене на основании следующего.

Суды, отказывая в удовлетворении требований облпотребсоюза, исходили из того, что Кодекс не устанавливает каких-либо обстоятельств, при наступлении которых у налогового органа возникает обязанность списать задолженность по налоговым платежам. Невозможность взыскания такой задолженности в принудительном порядке не может рассматриваться как основание к признанию такого долга безнадежным и его списанию. Постановление Правительства Российской Федерации от 12.02.2001 № 100 «О порядке признания безнадежными к взысканию и списания недоимки и задолженности по пеням и штрафам по федеральным налогам и сборам, а также задолженности по страховым взносам в государственные социальные внебюджетные фонды, начисленным пеням и штрафам», изданное в соответствии со статьей 59 Кодекса, предусматривает для юридического лица лишь одно основание для признания долга налогоплательщика безнадежным — ликвидацию его в соответствии с законодательством Российской Федерации. Выданная облпотребсоюзу справка соответствует закону и требованиям приказа Федеральной налоговой службы от 23.05.2005 № ММ-3-19/206 «Об утверждении Справки об исполнении налогоплательщиком обязанности по уплате налогов, сборов, страховых взносов, пеней и налоговых санкций и методических указаний по ее заполнению».

Однако суды не приняли во внимание следующее.

## Постановления Президиума

Решением инспекции от 28.12.2006 № 672 облпотребсоюз был привлечен к ответственности, предусмотренной пунктом 1 статьи 122 Кодекса, за неуплату налога на прибыль за 2004 год в виде штрафа.

Невозможность взыскания этого штрафа в бесспорном порядке подтверждена вступившим в законную силу решением Арбитражного суда Кемеровской области от 17.07.2007 по делу № А27-4666/2007-6.

Срок, установленный пунктом 3 статьи 46 Кодекса, для обращения в суд за взысканием штрафа, начисленного решением инспекции от 28.12.2006 № 672, истек в 2007 году.

Следовательно, по данному делу спор касается вопроса об обоснованности включения инспекцией в справку о состоянии расчетов по налогам и сборам числящейся за облпотребсоюзом задолженности по штрафу, возможность взыскания которой утрачена как во внесудебном, так и в судебном порядке.

Согласно подпункту 10 пункта 1 статьи 32 Кодекса налоговый орган обязан представлять налогоплательщику по его запросу справки о состоянии расчетов указанного лица по налогам, сборам, пеням и штрафам на основании данных налогового органа.

В справке по состоянию на 26.06.2008, выданной облпотребсоюзу, содержатся сведения о задолженности по штрафу за неуплату налога на прибыль без отражения информации о невозможности взыскания этого долга в принудительном порядке.

Неполная информация о задолженности по налогам, сборам, пеням и штрафам, числящейся за налогоплательщиком, затрагивает его право на достоверную информацию, необходимую ему для осуществления своих прав и законных интересов, в том числе в предпринимательской и (или) иной экономической деятельности.

В настоящем случае справка о состоянии задолженности по налоговым платежам была необходима облпотребсоюзу для получения кредита.

Приказ Федеральной налоговой службы от 23.05.2005 № ММ-3-19/206, утвердивший форму справки, не предусматривающей информацию об утрате возможности взыскания числящегося за налогоплательщиком долга перед бюджетом в принудительном порядке, не может служить препятствием к выдаче справки с отражением в ней реального состояния расчетов по налоговым платежам.

Исходя из необходимости соблюдения баланса частных и публичных интересов и отражения в справке объективной информации о состоянии расчетов в данном случае в ней должны содержаться не только сведения о задолженности, но и указание на утрату инспекцией возможности ее взыскания.

Таким образом, оспариваемые судебные акты, вынесенные без учета указанных обстоятельств, имеющих значение для правильного разрешения дела, нарушают



Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 11/2009

---

единообразии в толковании и применении арбитражными судами норм права, что в силу пункта 1 статьи 304 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации является основанием для их отмены.

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 Кемеровской области от 18.09.2008 по делу № А27-8596/2008-2 и постановление Федерального арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 11.02.2009 по тому же делу отменить.

Дело направить на новое рассмотрение в Арбитражный суд Кемеровской области.

*Председательствующий А.А. Иванов*

Постановления Президиума

**Взыскание пеней за счет имущества налогоплательщика**

При наличии решения о взыскании пеней за счет денежных средств предприятия, вынесенного с пропуском срока, предусмотренного пунктом 3 статьи 46 Налогового кодекса Российской Федерации, у налогового органа отсутствует право на взыскание пеней за счет имущества предприятия в порядке, установленном пунктом 1 статьи 47 этого Кодекса.

**ПОСТАНОВЛЕНИЕ  
Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации  
№ 2599/09  
Москва, 21 июля 2009 г.**

Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в составе:

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

членов Президиума: Андреевой Т.К., Витрянского В.В., Вышняк Н.Г., Ивановой Н.П., Козловой О.А., Наумова О.А., Нешатаевой Т.Н., Сарбаша С.В., Слесарева В.Л. —

рассмотрел заявление федерального государственного унитарного предприятия «Завод имени М.И. Калинина» о пересмотре в порядке надзора решения Арбитражного суда города Санкт-Петербурга и Ленинградской области от 16.06.2008 по делу № А56-30605/2007 и постановления Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 01.12.2008 по тому же делу.

В заседании приняли участие представители:

от заявителя — федерального государственного унитарного предприятия «Завод имени М.И. Калинина» — Пчелин В.В.;

от Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 16 по Санкт-Петербургу — Арнольд И.А., Мустафаев Т.Р., Овчар О.В.

Заслушав и обсудив доклад судьи Наумова О.А., а также объяснения представителей участвующих в деле лиц, Президиум установил следующее.

Федеральное государственное унитарное предприятие «Завод имени М.И. Калинина» (далее — предприятие) обратилось в Арбитражный суд города Санкт-Петербурга и Ленинградской области с заявлением о признании недействительными ненормативных правовых актов Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 16 по Санкт-Петербургу (далее — инспекция): требования от 14.06.2007 № 13979 об уплате 7 232 183 рублей 06 копеек пеней, решения от 25.10.2007 № 874 и постановления от 25.10.2007 № 874 о взыскании пеней за счет имущества налогоплательщика.

265

Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 11/2009

Решением Арбитражного суда города Санкт-Петербурга и Ленинградской области от 16.06.2008 заявленное требование предприятия оставлено без удовлетворения.

Федеральный арбитражный суд Северо-Западного округа постановлением от 01.12.2008 решение суда первой инстанции оставил без изменения.

В заявлении, поданном в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации, о пересмотре в порядке надзора указанных судебных актов предприятие просит их отменить как нарушающие налоговое законодательство и удовлетворить его требования.

В отзыве на заявление инспекция просит оставить оспариваемые судебные акты без изменения как соответствующие действующему законодательству.

Проверив обоснованность доводов, изложенных в заявлении, отзыве на него и выступлениях присутствующих в заседании представителей участвующих в деле лиц, Президиум считает, что заявление предприятия подлежит удовлетворению по следующим основаниям.

Инспекция направила предприятию требование от 14.06.2007 № 13979 об уплате 7 232 183 рублей 06 копеек пеней в срок до 05.07.2007, начисленных за период с 01.01.2005 по 13.06.2007 на сумму задолженности по налогу на доходы физических лиц.

В связи с неисполнением предприятием этого требования инспекция приняла решение от 10.10.2007 № 26692 о взыскании с него пеней за счет денежных средств налогоплательщика, находящихся на счетах в банках.

Затем инспекция приняла решение от 25.10.2007 № 874 и постановление от 25.10.2007 № 874 о взыскании пеней за счет имущества предприятия.

Оставляя без удовлетворения заявление предприятия, суды сослались на пункт 1 статьи 47 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — Кодекс), согласно которому налоговый орган может принять решение о взыскании налога за счет имущества налогоплательщика (налогового агента) — организации или индивидуального предпринимателя в течение одного года после истечения срока исполнения требования об уплате налога.

Между тем решением Арбитражного суда города Санкт-Петербурга и Ленинградской области от 28.02.2008 по делу № А56-239/2008 решение инспекции от 10.10.2007 № 26692 о взыскании пеней за счет денежных средств предприятия признано недействительным как принятое с пропуском срока, установленного пунктом 3 статьи 46 Кодекса.

Согласно пунктам 3, 9 статьи 46 Кодекса решение о взыскании пеней за счет денежных средств налогоплательщика в банках принимается после истечения срока, установленного в требовании об уплате пеней, но не позднее двух месяцев после истечения указанного срока. Решение о взыскании, принятое после истечения этого срока, считается недействительным и исполнению не подлежит. В таком случае налоговый орган может обратиться в суд с иском о взыскании с налогоплательщика (налогового агента) — организации или индивидуального предпринимателя причитающейся к уплате суммы пеней. Заявление может быть подано в суд в течение шести месяцев после истечения срока исполнения требо-

## Постановления Президиума

вания об уплате пеней. Пропущенный по уважительной причине срок подачи заявления может быть восстановлен судом.

Таким образом, Кодексом установлен судебный порядок взыскания задолженности по налоговым платежам в том случае, если решение налогового органа о взыскании их за счет денежных средств налогоплательщика принято с пропуском двухмесячного срока, предусмотренного упомянутой правовой нормой.

Следовательно, при наличии недействительного в силу пункта 3 статьи 46 Кодекса решения о взыскании пеней за счет денежных средств предприятия у инспекции отсутствовало право на взыскание пеней за счет его имущества в порядке, установленном пунктом 1 статьи 47 Кодекса.

В деле имеется требование инспекции от 27.12.2006 № 141079 об уплате пеней, начисленных за период с 01.01.2005 по 27.12.2006, в отношении взыскания которых уже возбуждено исполнительное производство, что свидетельствует о повторном предъявлении их к уплате по требованию от 14.06.2007 № 13979.

Согласно статье 71 Кодекса в случае, если обязанность налогоплательщика (налогового агента) об уплате налога изменилась после направления требования по уплате налога, пеней и штрафа, налоговый орган обязан направить указанным лицам уточненное требование.

Требование от 14.06.2007 № 13979 не отвечает признакам, предусмотренным статьей 71 Кодекса, поскольку в него включены суммы пеней, обозначенные в требовании от 27.12.2006 № 141079.

Поэтому оспариваемое требование следует признать недействительным.

При указанных обстоятельствах обжалуемые заявителем судебные акты как нарушающие единообразие в толковании и применении арбитражными судами норм права в силу пункта 1 статьи 304 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации подлежат отмене.

Учитывая изложенное и руководствуясь статьей 303, пунктом 3 части 1 статьи 305, статьей 306 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации

**ПОСТАНОВИЛ:**

решение Арбитражного суда города Санкт-Петербурга и Ленинградской области от 16.06.2008 по делу № А56-30605/2007 и постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 01.12.2008 по тому же делу отменить.

Требование Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 16 по Санкт-Петербургу от 14.06.2007 № 13979 об уплате федеральным государственным унитарным предприятием «Завод имени М.И. Калинина» 7 232 183 рублей 06 копеек пеней, решение от 25.10.2007 № 874 и постановление от 25.10.2007 № 874 Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 16 по Санкт-Петербургу о взыскании пеней за счет имущества федерального государственного унитарного предприятия «Завод имени М.И. Калинина» признать недействительными.

*Председательствующий А.А. Иванов*

Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 11/2009

## Решение вышестоящего налогового органа по апелляционной жалобе

Принятие вышестоящим налоговым органом по итогам рассмотрения апелляционной жалобы налогоплательщика решения о дополнительном взыскании с него налоговых платежей фактически означает осуществление контрольной функции за деятельностью нижестоящего налогового органа вне процедуры, определенной законодательством.

### **ПОСТАНОВЛЕНИЕ Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 5172/09 Москва, 28 июля 2009 г.**

Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в составе:

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

членов Президиума: Андреевой Т.К., Нешатаевой Т.Н., Валявиной Е.Ю., Вышняк Н.Г., Завьяловой Т.В., Иванниковой Н.П., Козловой О.А., Наумова О.А., Слесарева В.Л. —

рассмотрел заявление закрытого акционерного общества «Акционерная компания «АЛРОСА» о пересмотре в порядке надзора постановления Федерального арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 13.01.2009 по делу № А58-2053/08-0325 Арбитражного суда Республики Саха (Якутия).

В заседании приняли участие представители:

от заявителя — закрытого акционерного общества «Акционерная компания «АЛРОСА» — Багарада Р.Г., Просвирнин А.Г.;

от Управления Федеральной налоговой службы по Республике Саха (Якутия) — Кычкина П.З., Овчар О.В., Пищулина Е.В.

Заслушав и обсудив доклад судьи Наумова О.А., а также объяснения представителей участвующих в деле лиц, Президиум установил следующее.

Закрытое акционерное общество «Акционерная компания «АЛРОСА» (далее — общество) обратилось в Арбитражный суд Республики Саха (Якутия) с заявлением о признании недействительными пунктов 15, 30 и 31 решения Управления Федеральной налоговой службы по Республике Саха (Якутия) от 18.03.2008 № 19-20/17/03184, принятого по итогам рассмотрения апелляционной жалобы общества на решение Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам по Республике Саха (Якутия) (далее — инспекция) от 29.12.2007 № 08/10.

## Постановления Президиума

Решением Арбитражного суда Республики Саха (Якутия) от 03.06.2008 заявление общества удовлетворено.

Постановлением Четвертого арбитражного апелляционного суда от 01.10.2008 решение суда первой инстанции оставлено без изменения.

Федеральный арбитражный суд Восточно-Сибирского округа постановлением от 13.01.2009 названные судебные акты отменил, заявление общества оставил без удовлетворения.

В заявлении, поданном в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации, о пересмотре постановления суда кассационной инстанции в порядке надзора общество просит его отменить как нарушающее налоговое законодательство и оставить без изменения решение суда первой инстанции и постановление суда апелляционной инстанции.

В отзыве на заявление инспекция просит оставить оспариваемый судебный акт без изменения как соответствующий действующему законодательству.

Проверив обоснованность доводов, изложенных в заявлении, отзыве на него и выступлениях присутствующих в заседании представителей участвующих в деле лиц, Президиум считает, что заявление общества подлежит удовлетворению по следующим основаниям.

В связи с представлением обществом в 2007 году уточненных налоговых деклараций инспекция провела его повторную выездную налоговую проверку по вопросам правильности исчисления и своевременности уплаты налога на прибыль за 2003 и 2004 годы.

По итогам проверки инспекция приняла решение от 29.12.2007 № 08/10 об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, которым обществу предложено уплатить 92 633 303 рубля недоимки по налогу на прибыль за 2004 год.

В указанном решении содержится также вывод о недоплате обществом в бюджет 79 733 962 рублей налога на прибыль за 2003 год, но инспекция не взыскала эту недоимку, сославшись на то, что из содержания подпункта 2 пункта 10 статьи 89 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — Кодекс) не ясно, могла ли проводиться повторная налоговая проверка общества за 2003 год в 2007 году.

На решение инспекции о доначислении налога на прибыль за 2004 год общество подало апелляционную жалобу в Управление Федеральной налоговой службы по Республике Саха (Якутия) (далее — управление).

Управление решением от 18.03.2008 № 19-20/17/03184 оставило апелляционную жалобу общества без удовлетворения, однако внесло в резолютивную и мотивировочную части решения инспекции изменения, обязав общество дополнительно уплатить 79 733 962 рубля недоимки по налогу на прибыль за 2003 год.

## Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 11/2009

Не согласившись с решением управления, общество обратилось в суд с требованием по настоящему делу.

Удовлетворяя заявленное требование, суд первой инстанции указал, что при рассмотрении апелляционной жалобы общества управление не могло принять решения, ухудшающего положение налогоплательщика.

Суд апелляционной инстанции согласился с выводами суда первой инстанции.

Суд кассационной инстанции отменил решение суда первой инстанции и постановление суда апелляционной инстанции, так как пришел к выводу, что вышестоящий налоговый орган по результатам рассмотрения апелляционной жалобы налогоплательщика вправе отменить или изменить решение нижестоящего налогового органа в части, не связанной с содержанием этой жалобы, в том числе принять решение о довызыскании с налогоплательщика дополнительных налоговых платежей.

Между тем этот вывод суда кассационной инстанции не основан на действующем законодательстве.

В силу подпункта 12 пункта 1 статьи 21, статьи 137 Кодекса налогоплательщик имеет право обжаловать акты налоговых органов ненормативного характера, действия или бездействия их должностных лиц, если, по мнению этого лица, такие акты, действия или бездействия нарушают его права.

Пунктом 2 статьи 101.2 Кодекса предусмотрено, что решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решение об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, не вступившее в силу, может быть обжаловано налогоплательщиком в апелляционном порядке путем подачи апелляционной жалобы.

Согласно пункту 1 статьи 140 Кодекса жалоба рассматривается вышестоящим налоговым органом (вышестоящим должностным лицом).

В соответствии с пунктом 2 статьи 140 Кодекса по итогам рассмотрения апелляционной жалобы на решение вышестоящий налоговый орган вправе:

- 1) оставить решение налогового органа без изменения, а жалобу — без удовлетворения;
- 2) отменить или изменить решение налогового органа полностью или в части и принять по делу новое решение;
- 3) отменить решение налогового органа и прекратить производство по делу.

Поскольку вышестоящий налоговый орган принимает решение по жалобе, он не вправе по итогам ее рассмотрения принимать решение о взыскании с налогоплательщика дополнительных налоговых платежей, не взысканных оспариваемым решением налогового органа. Иной подход создавал бы налогоплательщику

## Постановления Президиума

препятствия для свободного волеизъявления в процессе реализации им права на обжалование вынесенного в отношении него решения.

Установив обстоятельства, согласно которым с налогоплательщика могут быть взысканы налоговые платежи, не указанные в резолютивной части оспариваемого решения налогового органа, вышестоящий налоговый орган не лишен возможности провести налоговую проверку в соответствии с подпунктом 1 пункта 10 статьи 89 Кодекса и принять с учетом ее результатов необходимое решение.

Принятие же управлением по итогам рассмотрения апелляционной жалобы общества решения о дополнительном взыскании с него налоговых платежей фактически означает осуществление контрольной функции за деятельностью нижестоящего налогового органа вне процедуры, определенной законодательством.

При указанных обстоятельствах обжалуемые судебные акты как нарушающие единообразие в толковании и применении арбитражными судами норм права в силу пункта 1 статьи 304 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации подлежат отмене.

Учитывая изложенное и руководствуясь статьей 303, пунктом 5 части 1 статьи 305, статьей 306 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации

**ПОСТАНОВИЛ:**

постановление Федерального арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 13.01.2009 по делу № А58-2053/08-0325 Арбитражного суда Республики Саха (Якутия) отменить.

Решение Арбитражного суда Республики Саха (Якутия) от 03.06.2008 и постановление Четвертого арбитражного апелляционного суда от 01.10.2008 по указанному делу оставить без изменения.

*Председательствующий А.А. Иванов*



Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 11/2009

## **Обложение НДС по ставке 0 процентов**

Суд первой инстанции правомерно исходил из того, что экспортер вправе подтвердить момент фактического получения товара первичными транспортными и товаросопроводительными документами, свидетельствующими о способе и времени передачи этого товара.

### **ПОСТАНОВЛЕНИЕ Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 2821/09 Москва, 28 июля 2009 г.**

Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в составе:

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

членов Президиума: Андреевой Т.К., Валявиной Е.Ю., Вышняк Н.Г., Горячевой Ю.Ю., Завьяловой Т.В., Иванниковой Н.П., Козловой О.А., Никифорова С.Б., Першутова А.Г., Слесарева В.Л. —

рассмотрел заявление общества с ограниченной ответственностью «Газмашкомплект-Кубань» о пересмотре в порядке надзора постановления Пятнадцатого арбитражного апелляционного суда от 17.11.2008 и постановления Федерального арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 16.02.2009 по делу № А32-21780/2006-57/429-2007-57/233-3/555 Арбитражного суда Краснодарского края.

В заседании приняли участие представители:

от заявителя — общества с ограниченной ответственностью «Газмашкомплект-Кубань» — Баканов О.А., Побрус З.М., Шандала Г.В.;

от Инспекции Федеральной налоговой службы № 5 по городу Краснодару — Воскобойников С.С., Щербина В.А.

Заслушав и обсудив доклад судьи Горячевой Ю.Ю., а также объяснения представителей участвующих в деле лиц, Президиум установил следующее.

Общество с ограниченной ответственностью «Газмашкомплект-Кубань» (далее — общество) обратилось в Арбитражный суд Краснодарского края с заявлением о признании недействительным решения Инспекции Федеральной налоговой службы № 5 по городу Краснодару (далее — инспекция) от 10.07.2006 № (264)15-412/4285дсп об отказе в применении налоговой ставки 0 процентов по операциям экспортной реализации на сумму 11 848 204 рубля и в возмещении из бюджета 2 369 641 рубля налога на добавленную стоимость по налоговой декларации за март 2006 года, а также об обязанности инспекции возместить путем возврата названную сумму налога.

## Постановления Президиума

В качестве третьих лиц, не заявляющих самостоятельных требований относительно предмета спора, к участию в деле привлечены закрытое акционерное общество «Краснодарский нефтеперерабатывающий завод» (далее — завод) и общество с ограниченной ответственностью «Юг-Нефтепродукт» (далее — комиссионер).

Решением Арбитражного суда Краснодарского края от 30.01.2007 заявленные требования удовлетворены.

Федеральный арбитражный суд Северо-Кавказского округа постановлением от 15.05.2007 решение суда первой инстанции отменил, дело направил на новое рассмотрение.

Решением Арбитражного суда Краснодарского края от 19.07.2007, с учетом определения того же суда об исправления опечатки от 25.10.2007, заявленные требования удовлетворены.

Федеральный арбитражный суд Северо-Кавказского округа постановлением от 06.12.2007 решение суда первой инстанции отменил, дело направил на новое рассмотрение.

При новом рассмотрении дела общество уточнило заявление, отказавшись от требования о возмещении спорной суммы налога на добавленную стоимость, поскольку к тому времени она была инспекцией возвращена.

Решением Арбитражного суда Краснодарского края от 01.07.2008 заявленное требование удовлетворено — решение инспекции признано недействительным. В части требования, от которого общество отказалось, производство по делу прекращено.

Постановлением Пятнадцатого арбитражного апелляционного суда от 17.11.2008 решение от 01.07.2008 в части удовлетворения заявленного требования отменено, в удовлетворении требования обществу отказано.

Федеральный арбитражный суд Северо-Кавказского округа постановлением от 16.02.2009 постановление от 17.11.2008 оставил без изменения.

В заявлении, поданном в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации, о пересмотре в порядке надзора постановления суда апелляционной инстанции от 17.11.2008 и постановления суда кассационной инстанции от 16.02.2009 общество просит эти судебные акты отменить, ссылаясь на неправильное применение и ошибочное истолкование норм материального права, и оставить решение суда первой инстанции от 01.07.2008 без изменения.

В отзыве на заявление инспекция просит оставить оспариваемые судебные акты без изменения как соответствующие действующему законодательству.

Проверив обоснованность доводов, изложенных в заявлении, отзыве на него и выступлениях присутствующих в заседании представителей участвующих в деле

## Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 11/2009

лиц, Президиум считает, что заявление подлежит удовлетворению по следующим основаниям.

Как установлено судом первой инстанции, в связи с отсутствием у общества комплекта документов, предусмотренного статьей 165 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — Кодекс), по операциям реализации через комиссионера на экспорт бензина, вывезенного из Российской Федерации по грузовым таможенным декларациям № 10309120/280403/0001448 и № 10309120/010703/0002433, общество отразило эти операции в уточненных налоговых декларациях за май и июль 2003 года, поданных в январе 2004 года, и уплатило в бюджет 2 369 641 рубль налога на добавленную стоимость посредством зачета переплаты по налогам. В тех же уточненных декларациях за май и июль 2003 года обществом был заявлен к вычету налог на добавленную стоимость, уплаченный поставщикам.

В дальнейшем, считая комплект документов, предусмотренный статьей 165 Кодекса, по указанным операциям реализации на экспорт бензина собранным, общество направило его в инспекцию вместе с налоговой декларацией по налогу на добавленную стоимость по налоговой ставке 0 процентов за март 2006 года.

Инспекция отказала обществу по операциям реализации бензина на экспорт в применении налоговой ставки 0 процентов и в возмещении 2 369 641 рубля налога на добавленную стоимость, ранее уплаченного в бюджет по операциям неподтвержденного экспорта.

Свой отказ инспекция мотивировала тем, что в общем объеме бензина, экспортированного комиссионером общества, невозможно выделить бензин, принадлежащий обществу, поскольку оно в грузовых таможенных декларациях и товарно-транспортных документах не упоминается, а контракт комиссионера с иностранным покупателем заключен раньше подписания договора комиссии между обществом и его комиссионером.

В суде инспекция дополнительно сослалась на низкое вознаграждение комиссионера, отсутствие экономической обоснованности для заключения им договора комиссии, нецелесообразность участия общества в экспорте бензина.

Изучая доводы общества и инспекции, суд первой инстанции проверил обстоятельства приобретения обществом сырой нефти, сдачи ее на переработку, вывоза бензина с завода, доставки его до порта и экспорта из Российской Федерации морским транспортом, а также исследовал обстоятельства взаимозависимости между обществом и его контрагентами и их договорные взаимоотношения, во исполнение которых осуществлялись соответствующие хозяйственные операции. Суд также установил правовую связь между договором комиссии от 25.07.2002 № 25-К, заключенным между обществом и комиссионером, и внешнеэкономическим контрактом от 25.06.2001 № 02-ЭК/2001R, дополненным в 2003 году условиями о пролонгации срока его действия и увеличении годового объема поставок.

По результатам оценки представленных доказательств суд первой инстанции трижды пришел к однозначному выводу: в общем объеме бензина, экспортированном

## Постановления Президиума

комиссионером общества по грузовым таможенным декларациям № 10309120/280403/0001448 и № 10309120/010703/0002433, имелось 2365,878 тонны бензина, принадлежащего обществу. С операций по реализации этого бензина на сумму 11 848 204 рубль общество в 2004 году посредством уменьшения имевшейся у него переплаты по налогам уплатило 2 369 641 рубль налога на добавленную стоимость в связи с непредставлением в установленный срок комплекта документов, предусмотренного статьей 165 Кодекса. Поскольку с декларацией за март 2006 года такой комплект документов обществом в инспекцию был представлен, суд счел, что оно имеет право на применение налоговой ставки 0 процентов по операциям реализации 2365,878 тонны бензина на экспорт и на возмещение ранее уплаченной суммы налога.

Суд же апелляционной инстанции исходил из того, что документы общества противоречивы и не подтверждают принадлежности ему соответствующей части бензина, отправленного на экспорт по грузовым таможенным декларациям № 10309120/280403/0001448 и № 10309120/010703/0002433. Эти документы оформлены комиссионером от собственного имени без упоминания общества, хотя в них должны быть предусмотрены сведения, позволяющие разграничить бензин общества и его комиссионера. Суд также указал, что договор на приобретение сырой нефти заключен обществом позже договоров, связанных с экспортом и переработкой нефти; сырая нефть получена обществом по товарной накладной от 29.04.2003, а акты получения им бензина с переработки оформлены 30.04.2003 и 30.06.2003, то есть позже реализации бензина на экспорт. Кроме того, суд сослался на отсутствие у комиссионера экономической обоснованности для заключения договора комиссии с обществом. С учетом изложенного суд пришел к выводу о формировании обществом пакета документов в целях получения неосновательной налоговой выгоды в виде возмещения из бюджета налога на добавленную стоимость при отсутствии реальных экономических операций.

Суд кассационной инстанции с этими правовыми выводами согласился.

Между тем судами апелляционной и кассационной инстанций не принято во внимание следующее.

В силу пункта 1 статьи 990 Гражданского кодекса Российской Федерации по договору комиссии одна сторона (комиссионер) обязуется по поручению другой стороны (комитента) за вознаграждение совершить одну или несколько сделок от своего имени, но за счет комитента. По сделке, совершенной комиссионером с третьим лицом, приобретает права и становится обязанным комиссионер, хотя бы комитент и был назван в сделке или вступил с третьим лицом в непосредственные отношения по исполнению сделки.

Таким образом, при поставке на экспорт товара через комиссионера сторонами внешнеэкономического контракта являются комиссионер и его иностранный покупатель.

Ни гражданское, ни валютное, ни таможенное, ни налоговое законодательство Российской Федерации не требуют указания комитента при оформлении внеш-

## Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 11/2009

неэкономического контракта, грузовых таможенных деклараций или товарно-транспортных документов и не связывают с неуказанием комитента в этих документах никаких неблагоприятных последствий, в том числе налоговых, для сторон договора комиссии.

Поэтому сам по себе факт неупоминания общества как владельца бензина в документах, связанных с его экспортом из Российской Федерации, не означает, что бензин обществу не принадлежит.

Соответствующее обстоятельство, как правильно полагал суд первой инстанции, может быть установлено исходя из характера взаимоотношений общества с его контрагентами, существа осуществляемых ими операций, а также специфики сырья и изготовленного из него товара.

Физическое перемещение нефти и бензина в промышленных количествах, переработка нефти в бензин имеют определенные ограничения по транспортным средствам и производственным мощностям.

В данном случае суд первой инстанции установил факт перемещения принадлежащей обществу нефти трубопроводом, а затем железнодорожным транспортом на завод, что подтверждено маршрутным поручением открытого акционерного общества «Транснефть» (далее — общество «Транснефть») и реестрами номеров вагонов-цистерн. Фактическое поступление нефти на завод в начале апреля 2003 года и ее переработка для общества удостоверены документацией завода. О вывозе с завода бензина, принадлежащего обществу, железнодорожным транспортом в порт, осуществленном не позднее дат оформления грузовых таможенных деклараций, и погрузке бензина в танкеры свидетельствуют транспортные документы перевозчиков и иных сторонних организаций.

Согласно пункту 1.3 части второй Инструкции по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции на нефтеперерабатывающих и нефтехимических предприятиях, утвержденной приказом Министерства топлива и энергетики Российской Федерации от 17.11.1998 № 371 (далее — Инструкция), документом, подтверждающим объем и дату поставки нефти на завод для переработки, является акт приема-сдачи нефти, подписанный представителями завода-переработчика и общества «Транснефть» на узле учета последнего.

В деле имеются такие акты от 05.04.2003 № 35 и № 36, от 06.04.2003 № 37, от 07.04.2003 № 38, от 08.04.2003 № 39, от 10.04.2003 № 40. Общество указано в них в качестве последнего владельца нефти и лица, для которого осуществляется ее переработка.

Документы о фактическом перемещении нефти, ее переработке в бензин и последующей транспортировке бензина объективно и достоверно отражают время осуществления реальных хозяйственных операций с принадлежащими обществу нефтью и полученным из нее бензином. Они показывают процесс движения товарных объемов и не могут быть опорочены ссылкой на более поздние даты оформления товарной накладной на нефть и актов приема-передачи бензина, которые не свидетельствуют о вручении товара, не привязаны к моменту его пере-

## Постановления Президиума

дачи и фиксировали факт уже совершенных операций. Составление таких документов между подписавшими их лицами удостоверяло в данном случае не момент и способ физической передачи нефти и бензина, а завершенность исполнения обязательств по передаче этих товаров. Как следует из актов, оформленных обществом и его комиссионером 30.04.2003 и 30.06.2003, количество указанных в них нефтепродуктов передавалось не в день, а в месяц их составления: в апреле и в июне 2003 года.

Пунктом 6.18 части первой Инструкции предусмотрено, как на нефтеперерабатывающих предприятиях определяется ежедневная выработка нефтепродуктов, их перемещение по подразделениям завода, натурные замеры емкостей и прочие показатели для целей учета остатков нефти и выработанных нефтепродуктов. На основании сведений о выработке нефтепродуктов, накладных на прием и сдачу нефтепродуктов, сведений о работе установки нефтеперерабатывающего предприятия, сведений о смешении и актов о наличии нефтепродуктов на нефтеперерабатывающих предприятиях составляется месячный отчет о движении нефтепродуктов (форма ПН-18). По свидетельству завода, осуществлявшего для общества переработку нефти, данные месячного отчета о движении нефтепродуктов отражаются в аналитических регистрах бухгалтерского учета последней датой отчетного месяца.

Поэтому суды апелляционной и кассационной инстанций неосновательно отклонили объяснения участвующих в деле лиц о том, что окончательные акты между обществом и его комиссионером об объемах переработанной нефти и выработанных из нее нефтепродуктов не могли быть оформлены ранее даты составления заводом бухгалтерской отчетности.

Контрагенты общества, через которых им приобреталась, перерабатывалась сырая нефть и реализовывался полученный из нее бензин, подтвердили свои взаимоотношения с обществом и принадлежность ему бензина, отправленного на экспорт. Никаких доводов и доказательств относительно того, что бензин в количестве 2365,878 тонны вообще не производился, или реализован обществом на внутреннем рынке, или отражен в декларациях других юридических лиц, инспекция при рассмотрении дела не приводила. Кроме того, инспекция приняла у общества первичные и уточненные декларации за май и июль 2003 года, где отражены операции неподтвержденного экспорта как состоявшиеся в действительности поставки. При этом уплата обществом налога на добавленную стоимость с указанных операций не вызвала у инспекции сомнений в реальности их осуществления, возражения появились у нее лишь после обращения общества за возмещением уплаченного налога.

Между тем право налогоплательщика заявить к вычету налог на добавленную стоимость, ранее уплаченный им в бюджет в связи с непредставлением в установленный срок в налоговый орган предусмотренного статьей 165 Кодекса комплекта документов по операциям реализации товаров на экспорт, закреплено пунктом 9 статьи 165, пунктом 10 статьи 171 и пунктом 3 статьи 172 Кодекса.

Это право может быть реализовано налогоплательщиком посредством подачи налоговой декларации с упомянутым комплектом документов не позднее трех

Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 11/2009

лет после окончания соответствующего налогового периода (пункт 2 статьи 173 Кодекса).

Условия, порядок и срок реализации права на вычет суммы налога, уплаченной по операциям ранее не подтвержденного экспорта, обществом соблюдены.

Что касается экономической целесообразности, особенностей организации и договорного оформления хозяйственных взаимосвязей общества с его контрагентами при приобретении и переработке нефти в бензин, а также перемещении последнего в порт, то в данном случае эти обстоятельства правового значения не имеют. Суммы налога, уплаченные контрагентам, предъявлены обществом и приняты инспекцией к вычету по декларациям за май и июль 2003 года, а не по декларации за март 2006 года, в отношении которой проводилась камеральная проверка, завершившаяся оспариваемым решением инспекции. Предмет же настоящего спора касается достоверности отражения в декларации показателей, влияющих на исчисление налога, и возврата суммы налога, ранее уплаченной обществом по своим операциям в бюджет, а не контрагентам.

При таких обстоятельствах суд первой инстанции пришел к правильному выводу о том, что решение инспекции об отказе обществу в применении по экспортным операциям налоговой ставки 0 процентов и в возмещении ранее уплаченного по этим операциям налога на добавленную стоимость является незаконным и необоснованным.

Оспариваемые постановления судов апелляционной и кассационной инстанций подлежат отмене в соответствии с пунктом 1 статьи 304 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации как нарушающие единообразие в толковании и применении арбитражными судами норм права.

Учитывая изложенное и руководствуясь статьей 303, пунктом 5 части 1 статьи 305, статьей 306 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации

**ПОСТАНОВИЛ:**

постановление Пятнадцатого арбитражного апелляционного суда от 17.11.2008 и постановление Федерального арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 16.02.2009 по делу № А32-21780/2006-57/429-2007-57/233-3/555 Арбитражного суда Краснодарского края отменить.

Решение Арбитражного суда Краснодарского края от 01.07.2008 по указанному делу оставить без изменения.

*Председательствующий А.А. Иванов*

**Обложение НДС по ставке 0 процентов**

Суд первой инстанции правомерно исходил из того, что экспортер вправе подтвердить момент фактического получения товара первичными транспортными и товаросопроводительными документами, свидетельствующими о способе и времени передачи этого товара.

**ПОСТАНОВЛЕНИЕ  
Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации  
№ 2823/09  
Москва, 28 июля 2009 г.**

Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в составе:

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

членов Президиума: Андреевой Т.К., Валявиной Е.Ю., Вышняк Н.Г., Горячевой Ю.Ю., Завьяловой Т.В., Иванниковой Н.П., Козловой О.А., Никифорова С.Б., Першутова А.Г., Слесарева В.Л. —

рассмотрел заявление общества с ограниченной ответственностью «Газмашкомплект-Кубань» о пересмотре в порядке надзора постановления Пятнадцатого арбитражного апелляционного суда от 17.11.2008 и постановления Федерального арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 10.02.2009 по делу № А32-21781/2006-57/430-2007-57/235-3/556 Арбитражного суда Краснодарского края.

В заседании приняли участие представители:

от заявителя — общества с ограниченной ответственностью «Газмашкомплект-Кубань» — Баканов О.А., Побрус З.М., Шандала Г.В.;

от Инспекции Федеральной налоговой службы № 5 по городу Краснодару — Воскобойников С.С., Щербина В.А.

Заслушав и обсудив доклад судьи Горячевой Ю.Ю., а также объяснения представителей участвующих в деле лиц, Президиум установил следующее.

Общество с ограниченной ответственностью «Газмашкомплект-Кубань» (далее — общество) обратилось в Арбитражный суд Краснодарского края с заявлением о признании недействительным решения Инспекции Федеральной налоговой службы № 5 по городу Краснодару (далее — инспекция) от 10.07.2006 № (265)15-411/4284дсп об отказе в применении налоговой ставки 0 процентов по операциям экспортной реализации на сумму 29 659 377 рублей и в возмещении из бюджета 5 931 875 рублей налога на добавленную стоимость по налоговой декларации за январь 2006 года, а также об обязанности инспекции возместить путем возврата названную сумму налога.



## Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 11/2009

В качестве третьих лиц, не заявляющих самостоятельных требований относительно предмета спора, к участию в деле привлечены закрытое акционерное общество «Краснодарский нефтеперерабатывающий завод» (далее — завод) и общество с ограниченной ответственностью «Юг-Нефтепродукт» (далее — комиссионер).

Решением Арбитражного суда Краснодарского края от 30.01.2007 заявленные требования удовлетворены.

Федеральный арбитражный суд Северо-Кавказского округа постановлением от 15.05.2007 решение суда первой инстанции отменил, дело направил на новое рассмотрение.

Решением Арбитражного суда Краснодарского края от 19.07.2007, с учетом определения того же суда об исправления опечатки от 25.10.2007, заявленные требования удовлетворены.

Федеральный арбитражный суд Северо-Кавказского округа постановлением от 05.12.2007 решение суда первой инстанции отменил, дело направил на новое рассмотрение.

При новом рассмотрении дела общество уточнило заявление, отказавшись от требования о возмещении спорной суммы налога на добавленную стоимость, поскольку к тому времени она была инспекцией возвращена.

Решением Арбитражного суда Краснодарского края от 15.07.2008 заявленное требование удовлетворено — решение инспекции признано недействительным. В части требования, от которого общество отказалось, производство по делу прекращено.

Постановлением Пятнадцатого арбитражного апелляционного суда от 17.11.2008 решение от 15.07.2008 в части удовлетворения заявленного требования отменено, в его удовлетворении обществу отказано.

Федеральный арбитражный суд Северо-Кавказского округа постановлением от 10.02.2009 постановление от 17.11.2008 оставил без изменения.

В заявлении, поданном в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации, о пересмотре в порядке надзора постановления суда апелляционной инстанции от 17.11.2008 и постановления суда кассационной инстанции от 10.02.2009 общество просит эти судебные акты отменить, ссылаясь на неправильное применение и ошибочное истолкование норм материального права, и оставить решение суда первой инстанции от 15.07.2008 без изменения.

В отзыве на заявление инспекция просит оставить оспариваемые судебные акты без изменения как соответствующие действующему законодательству.

Проверив обоснованность доводов, изложенных в заявлении, отзыве на него и выступлениях присутствующих в заседании представителей участвующих в деле

## Постановления Президиума

лиц, Президиум считает, что заявление подлежит удовлетворению по следующим основаниям.

Как установлено судом первой инстанции, в связи с отсутствием у общества комплекта документов, предусмотренного статьей 165 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — Кодекс), по операциям реализации через комиссионера на экспорт бензина, вывезенного из Российской Федерации по грузовым таможенным декларациям № 10309120/210203/0000581, 10309120/260203/0000634, 10309120/260203/0000637, 10309120/260203/0000651 и 10309120/190303/0000894, общество отразило эти операции в уточненных налоговых декларациях за март и апрель 2003 года, поданных соответственно в ноябре и январе 2004 года, и уплатило в бюджет 5 931 875 рублей налога на добавленную стоимость посредством уменьшения суммы причитающегося по данному налогу возмещения. В тех же уточненных декларациях за март и апрель 2003 года обществом был заявлен к вычету налог на добавленную стоимость, уплаченный поставщикам.

В дальнейшем, считая комплект документов, предусмотренный статьей 165 Кодекса, по указанным операциям реализации на экспорт бензина собранным, общество направило его в инспекцию вместе с налоговой декларацией по налогу на добавленную стоимость по налоговой ставке 0 процентов за январь 2006 года.

Инспекция отказала обществу по операциям реализации бензина на экспорт в применении налоговой ставки 0 процентов и в возмещении 5 931 875 рублей налога на добавленную стоимость, ранее уплаченного в бюджет по операциям неподтвержденного экспорта посредством уменьшения суммы возмещения по данному налогу.

Свой отказ инспекция мотивировала тем, что в общем объеме бензина, экспортированного комиссионером общества, невозможно выделить бензин, принадлежащий обществу, поскольку оно в грузовых таможенных декларациях и товарно-транспортных документах не упоминается, а контракт комиссионера с иностранным покупателем заключен раньше подписания договора комиссии между обществом и его комиссионером.

В суде инспекция дополнительно сослалась на низкое вознаграждение комиссионера, отсутствие экономической обоснованности для заключения им договора комиссии, нецелесообразность участия общества в экспорте бензина.

Изучая доводы общества и инспекции, суд первой инстанции проверил обстоятельства приобретения обществом сырой нефти, сдачи ее на переработку, вывоза бензина с завода, доставки его до порта и экспорта из Российской Федерации морским транспортом, а также исследовал обстоятельства взаимозависимости между обществом и его контрагентами и их договорные взаимоотношения, во исполнение которых осуществлялись соответствующие хозяйственные операции. Суд также установил правовую связь между договором комиссии от 25.07.2002 № 25-К, заключенным между обществом и комиссионером, и внешнеэкономическим контрактом от 25.06.2001 № 02-ЭК/2001R, дополненным в 2003 году условиями о пролонгации срока его действия и увеличении годового объема поставок.

## Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 11/2009

По результатам оценки представленных доказательств суд первой инстанции трижды пришел к однозначному выводу: в общем объеме бензина, экспортированном комиссионером общества по грузовым таможенным декларациям № 10309120/210203/0000581, 10309120/260203/0000634, 10309120/260203/0000637, 10309120/260203/0000651 и 10309120/190303/0000894, имелось 3750,580 тонны бензина, принадлежащего обществу. В связи с непредставлением в установленный срок комплекта документов, предусмотренного статьей 165 Кодекса, с операций по реализации этого бензина на сумму 29 659 377 рублей общество в 2004 году уплатило 5 931 875 рублей налога на добавленную стоимость, уменьшив сумму возмещения. Поскольку с декларацией за январь 2006 года такой комплект документов обществом в инспекцию был представлен, суд счел, что оно имеет право на применение налоговой ставки 0 процентов по операциям реализации 3750,580 тонны бензина на экспорт и на возмещение ранее уплаченной суммы налога.

Суд же апелляционной инстанции исходил из того, что документы общества противоречивы и не подтверждают принадлежности ему соответствующей части бензина, отправленного на экспорт по грузовым таможенным декларациям № 10309120/210203/0000581, 10309120/260203/0000634, 10309120/260203/0000637, 10309120/260203/0000651 и 10309120/190303/0000894. Эти документы оформлены комиссионером от собственного имени без упоминания общества, хотя в них должны быть предусмотрены сведения, позволяющие разграничить бензин общества и его комиссионера. Суд также указал, что договор на приобретение сырой нефти заключен обществом позже договоров, связанных с экспортом и переработкой нефти; сырая нефть получена обществом по товарным накладным от 23.02.2003 и 31.03.2003, а акты получения им бензина с переработки оформлены соответственно 28.02.2003 и 31.03.2003, то есть позже реализации бензина на экспорт. Кроме того, суд сослался на отсутствие у комиссионера экономической обоснованности для заключения договора комиссии с обществом. С учетом изложенного суд пришел к выводу о формировании обществом пакета документов в целях получения неосновательной налоговой выгоды в виде возмещения из бюджета налога на добавленную стоимость при отсутствии реальных экономических операций.

Суд кассационной инстанции с этими правовыми выводами согласился.

Между тем судами апелляционной и кассационной инстанций не принято во внимание следующее.

В силу пункта 1 статьи 990 Гражданского кодекса Российской Федерации по договору комиссии одна сторона (комиссионер) обязуется по поручению другой стороны (комитента) за вознаграждение совершить одну или несколько сделок от своего имени, но за счет комитента. По сделке, совершенной комиссионером с третьим лицом, приобретает права и становится обязанным комиссионер, хотя бы комитент и был назван в сделке или вступил с третьим лицом в непосредственные отношения по исполнению сделки.

Таким образом, при поставке на экспорт товара через комиссионера сторонами внешнеэкономического контракта являются комиссионер и его иностранный покупатель.

## Постановления Президиума

Ни гражданское, ни валютное, ни таможенное, ни налоговое законодательство Российской Федерации не требуют указания комитента при оформлении внешнеэкономического контракта, грузовых таможенных деклараций или товарно-транспортных документов и не связывают с неуказанием комитента в этих документах никаких неблагоприятных последствий, в том числе налоговых, для сторон договора комиссии.

Поэтому сам по себе факт упоминания общества как владельца бензина в документах, связанных с его экспортом из Российской Федерации, не означает, что бензин обществу не принадлежит.

Соответствующее обстоятельство, как правильно полагал суд первой инстанции, может быть установлено исходя из характера взаимоотношений общества с его контрагентами, существа осуществляемых ими операций, а также специфики сырья и изготовленного из него товара.

Физическое перемещение нефти и бензина в промышленных количествах, переработка нефти в бензин имеют определенные ограничения по транспортным средствам и производственным мощностям.

В данном случае суд первой инстанции установил факт перемещения принадлежащей обществу нефти трубопроводом, а затем железнодорожным транспортом на завод, что подтверждено маршрутными поручениями открытого акционерного общества «Транснефть» (далее — общество «Транснефть») и реестрами номеров вагонов-цистерн. Фактическое поступление нефти на завод в первой половине февраля и в начале марта 2003 года, а также ее переработка для общества удостоверены документацией завода. О вывозе с завода бензина, принадлежащего обществу, железнодорожным транспортом в порт, осуществленном не позднее дат оформления грузовых таможенных деклараций, и погрузке бензина в танкеры свидетельствуют транспортные документы перевозчиков и иных сторонних организаций.

Согласно пункту 1.3 части второй Инструкции по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции на нефтеперерабатывающих и нефтехимических предприятиях, утвержденной приказом Министерства топлива и энергетики Российской Федерации от 17.11.1998 № 371 (далее — Инструкция), документом, подтверждающим объем и дату поставки нефти на завод для переработки, является акт приема-сдачи нефти, подписанный представителями завода-переработчика и общества «Транснефть» на узле учета последнего.

В деле имеются такие акты от 08.02.2003 № 8, от 09.02.2003 № 9, от 12.02.2003 № 10 и № 11, от 13.02.2003 № 12, а также от 05.03.2003 № 21 и № 22, от 06.03.2003 № 23, от 07.03.2003 № 24, от 09.03.2003 № 25 и № 26. Общество указано в них в качестве последнего владельца нефти и лица, для которого осуществляется ее переработка.

Документы о фактическом перемещении нефти, ее переработке в бензин и последующей транспортировке бензина объективно и достоверно отражают время осуществления реальных хозяйственных операций с принадлежащими обществу нефтью и полученным из нее бензином. Они показывают процесс движения

товарных объемов и не могут быть опровержены ссылкой на более поздние даты оформления товарных накладных на нефть и актов приема-передачи бензина, которые не свидетельствуют о вручении товара, не привязаны к моменту его передачи и фиксировали факт уже совершенных операций. Составление таких документов между подписавшими их лицами удостоверяло в данном случае не момент и способ физической передачи нефти и бензина, а завершенность исполнения обязательств по передаче этих товаров. Как следует из актов, оформленных обществом и его комиссионером 28.02.2003 и 31.03.2003, количество указанных в них нефтепродуктов передавалось не в день, а в месяц их составления: в феврале и в марте 2003 года.

Пунктом 6.18 части первой Инструкции предусмотрено, как на нефтеперерабатывающих предприятиях определяется ежедневная выработка нефтепродуктов, их перемещение по подразделениям завода, натурные замеры емкостей и прочие показатели для целей учета остатков нефти и выработанных нефтепродуктов. На основании сведений о выработке нефтепродуктов, накладных на прием и сдачу нефтепродуктов, сведений о работе установки нефтеперерабатывающего предприятия, сведений о смешении и актов о наличии нефтепродуктов на нефтеперерабатывающих предприятиях составляется месячный отчет о движении нефтепродуктов (форма ПН-18). По свидетельству завода, осуществлявшего для общества переработку нефти, данные месячного отчета о движении нефтепродуктов отражаются в аналитических регистрах бухгалтерского учета последней датой отчетного месяца.

Поэтому суды апелляционной и кассационной инстанций неосновательно отклонили объяснения участвующих в деле лиц о том, что окончательные акты между обществом и его комиссионером об объемах переработанной нефти и выработанных из нее нефтепродуктов не могли быть оформлены ранее даты составления заводом бухгалтерской отчетности.

Контрагенты общества, через которых им приобреталась, перерабатывалась сырая нефть и реализовывался полученный из нее бензин, подтвердили свои взаимоотношения с обществом и принадлежность ему бензина, отправленного на экспорт. Никаких доводов и доказательств относительно того, что бензин в количестве 3750,580 тонны вообще не производился, или реализован обществом на внутреннем рынке, или отражен в декларациях других юридических лиц, инспекция при рассмотрении дела не приводила. Кроме того, инспекция приняла у общества первичные и уточненные декларации за март и апрель 2003 года, где отражены операции неподтвержденного экспорта как состоявшиеся в действительности поставки. При этом уплата обществом налога на добавленную стоимость с указанных операций не вызвала у инспекции сомнений в реальности их осуществления, возражения появились у нее лишь после обращения общества за возмещением уплаченного налога.

Между тем право налогоплательщика заявить к вычету налог на добавленную стоимость, ранее уплаченный им в бюджет в связи с непредставлением в установленный срок в налоговый орган предусмотренного статьей 165 Кодекса комплекта документов по операциям реализации товаров на экспорт, закреплено пунктом 9 статьи 165, пунктом 10 статьи 171 и пунктом 3 статьи 172 Кодекса.

## Постановления Президиума

Это право может быть реализовано налогоплательщиком посредством подачи налоговой декларации с упомянутым комплектом документов не позднее трех лет после окончания соответствующего налогового периода (пункт 2 статьи 173 Кодекса).

Условия, порядок и срок реализации права на вычет суммы налога, уплаченной по операциям ранее не подтвержденного экспорта, обществом соблюдены.

Что касается экономической целесообразности, особенностей организации и договорного оформления хозяйственных взаимосвязей общества с его контрагентами при приобретении и переработке нефти в бензин, а также перемещении последнего в порт, то в данном случае эти обстоятельства правового значения не имеют. Суммы налога, уплаченные контрагентам, предъявлены обществом и приняты инспекцией к вычету по декларациям за март и апрель 2003 года, а не по декларации за январь 2006 года, в отношении которой проводилась камеральная проверка, завершившаяся оспариваемым решением инспекции. Предмет же настоящего спора касается достоверности отражения в декларации показателей, влияющих на исчисление налога, и возврата суммы налога, ранее уплаченной обществом по своим операциям в бюджет, а не контрагентам.

При таких обстоятельствах суд первой инстанции пришел к правильному выводу о том, что решение инспекции об отказе обществу в применении по экспортным операциям налоговой ставки 0 процентов и в возмещении ранее уплаченного по этим операциям налога на добавленную стоимость является незаконным и необоснованным.

Оспариваемые постановления судов апелляционной и кассационной инстанций подлежат отмене в соответствии с пунктом 1 статьи 304 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации как нарушающие единообразие в толковании и применении арбитражными судами норм права.

Учитывая изложенное и руководствуясь статьей 303, пунктом 5 части 1 статьи 305, статьей 306 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации

**ПОСТАНОВИЛ:**

постановление Пятнадцатого арбитражного апелляционного суда от 17.11.2008 и постановление Федерального арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 10.02.2009 по делу № А32-21781/2006-57/430-2007-57/235-3/556 Арбитражного суда Краснодарского края отменить.

Решение Арбитражного суда Краснодарского края от 15.07.2008 по указанному делу оставить без изменения.

*Председательствующий А.А. Иванов*

Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 11/2009

### **Обложение НДС по ставке 0 процентов**

При условии реального вывоза приобретенного товара в таможенном режиме экспорта факт подачи временной грузовой таможенной декларации в отсутствие товара, предполагаемого к вывозу, в собственности декларанта сам по себе не может служить основанием для отказа в применении налоговых вычетов по данной внешнеэкономической операции. Услуги таможенного брокера по таможенному оформлению специального таможенного режима перемещения товаров между таможенными органами Российской Федерации через территорию иностранных государств облагаются налогом на добавленную стоимость по налоговой ставке 18 процентов, поскольку такое перемещение товаров не является вывозом за пределы таможенной территории Российской Федерации в том значении, которое дано в статье 164 Налогового кодекса Российской Федерации.

### **ПОСТАНОВЛЕНИЕ Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 2949/09 Москва, 14 июля 2009 г.**

Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в составе:

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

членов Президиума: Бабкина А.И., Витрянского В.В., Вышняк Н.Г., Иванниковой Н.П., Исайчева В.Н., Козловой О.А., Нешатаевой Т.Н., Першутова А.Г., Сарбаша С.В., Слесарева В.Л. —

рассмотрел заявление общества с ограниченной ответственностью «ЛЛК-Интернешнл» о пересмотре в порядке надзора решения Арбитражного суда города Москвы от 06.06.2008 по делу № А40-78660/06-33-482, постановления Девятого арбитражного апелляционного суда от 28.08.2008, постановления Федерального арбитражного суда Московского округа от 02.12.2008 по тому же делу.

В заседании приняли участие представители:

от заявителя — общества с ограниченной ответственностью «ЛЛК-Интернешнл» — Ковалев М.А., Плотникова М.С., Смирнов В.В., Томаров В.В.;

от Инспекции Федеральной налоговой службы № 6 по городу Москве — Пастернак С.А., Робарчук А.А., Романчук А.А., Тихонов Д.Ю.;

от Межрегиональной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам № 1 — Овчар О.В., Огородникова С.В., Семенов С.А.

## Постановления Президиума

Заслушав и обсудив доклад судьи Бабкина А.И., а также выступления представителей участвующих в деле лиц, Президиум установил следующее.

Общество с ограниченной ответственностью «ЛЛК-Интернешнл» (далее — общество) обратилось в Арбитражный суд города Москвы с заявлением о признании недействительным решения Инспекции Федеральной налоговой службы № 6 по городу Москве (далее — инспекция № 6) от 20.09.2006 № 19-13/344э в части отказа в применении налоговой ставки 0 процентов по налогу на добавленную стоимость и в возмещении из бюджета 235 273 932 рублей данного налога за май 2006 года, а также об обязанности инспекции № 6 возвратить указанную сумму (с учетом уточнения требований).

В качестве второго ответчика к участию в деле привлечена Межрегиональная инспекция Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам № 1 (далее — межрегиональная инспекция № 1), в которой общество состоит на налоговом учете.

Решением Арбитражного суда города Москвы от 18.06.2007 требования общества удовлетворены частично.

Постановлением Девятого арбитражного апелляционного суда от 23.08.2007 решение суда первой инстанции оставлено без изменения.

Федеральный арбитражный суд Московского округа постановлением от 04.12.2007 названные судебные акты отменил, дело направил на новое рассмотрение в суд первой инстанции.

Решением Арбитражного суда города Москвы от 06.06.2008 решение инспекции № 6 признано недействительным в части отказа в применении налоговой ставки 0 процентов по налогу на добавленную стоимость по налоговой декларации за май 2006 года и в возмещении 179 464 057 рублей данного налога; на межрегиональную инспекцию № 1 возложена обязанность возвратить эту сумму из бюджета; в удовлетворении остальной части требований отказано.

Девятый арбитражный апелляционный суд постановлением от 28.08.2008 решение суда первой инстанции от 06.06.2008 оставил без изменения.

Федеральный арбитражный суд Московского округа постановлением от 02.12.2008 судебные акты от 06.06.2008 и от 28.08.2008 оставил без изменения.

В заявлении, поданном в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации, о пересмотре в порядке надзора решения суда первой инстанции от 06.06.2008, постановления суда апелляционной инстанции от 28.08.2008 и постановления суда кассационной инстанции от 02.12.2008 общество просит их отменить в части отказа в возмещении из бюджета 54 597 688 рублей 07 копеек налога на добавленную стоимость, ссылаясь на неправильное применение судами положений статей 15, 16, 126, 138, 157 Таможенного кодекса Российской Федерации (далее — Таможенный кодекс), статей 164, 171, 172 Налогового кодекса Российской Федерации



(далее — Налоговый кодекс). По мнению общества, инспекция и суды необоснованно сочли, что счета-фактуры, выставленные поставщиками товаров (заводами-изготовителями), не относятся к реализации товара, вывезенного в таможенном режиме экспорта, а услуги таможенного брокера, связанные с декларированием товаров, перевозимых в соответствии со специальным таможенным режимом перемещения российских товаров между таможенными органами Российской Федерации через территорию иностранного государства, незаконно отнесли к услугам, облагаемым налогом на добавленную стоимость по налоговой ставке 0 процентов.

В отзыве на заявление инспекция № 6 и межрегиональная инспекция № 1 просят оставить обжалуемые судебные акты без изменения как соответствующие законодательству и сложившейся судебной практике.

Проверив обоснованность доводов, изложенных в заявлении, отзывах на него и выступлениях присутствующих в заседании представителей участвующих в деле лиц, Президиум считает, что заявление общества об отмене судебных актов в части, связанной с отказом в возмещении 54 574 785 рублей 04 копеек налога на добавленную стоимость на основании счетов-фактур, выставленных поставщиками товаров, и 22 903 рублей 03 копеек этого же налога на основании счетов-фактур, выставленных таможенным брокером за услуги по декларированию товаров, перевозимых в соответствии со специальным таможенным режимом перемещения российских товаров между таможенными органами Российской Федерации через территорию иностранного государства, подлежит удовлетворению по следующим основаниям.

Общество представило в инспекцию № 6 налоговую декларацию по налогу на добавленную стоимость по налоговой ставке 0 процентов за май 2006 года, пакет документов, предусмотренных статьей 165 Кодекса, и документы в подтверждение правомерности налоговых вычетов. По результатам камеральной налоговой проверки инспекция № 6 решением от 20.09.2006 № 19-13/344э отказала, в частности, в возмещении 54 574 785 рублей 04 копеек налога на добавленную стоимость (таблица № 2 к акту сверки сторонами расчетов в отношении соотносимости заявленных налоговых вычетов с конкретными отгрузками). По мнению инспекции № 6, товары, указанные в спорных счетах-фактурах, не относятся к экспортной операции названного налогового периода, поскольку на момент таможенного оформления общество (декларант) не являлось собственником этого товара.

Суды признали выводы инспекции № 6 обоснованными и соответствующими законодательству.

Между тем в силу пунктов 1, 4, 7 статьи 138 Таможенного кодекса при вывозе с таможенной территории Российской Федерации российских товаров, в отношении которых не могут быть представлены точные сведения, необходимые для таможенного оформления, возможно их периодическое временное декларирование путем подачи временной таможенной декларации. Во временной таможенной декларации допускается заявление сведений исходя из намерений о вывозе ориентировочного количества российских товаров в течение определенного вре-

## Постановления Президиума

мени, условной таможенной стоимости (оценки), определяемой согласно планируемому к перемещению через таможенную границу количеству российских товаров, а также исходя из предусмотренных условиями внешнеэкономической сделки потребительских свойств российских товаров и порядка определения их цены на день подачи временной таможенной декларации.

Оформление международных железнодорожных накладных и проставление на них таможенными органами необходимых отметок производится в особом порядке, установленном распоряжением Государственного таможенного комитета Российской Федерации от 27.05.2004 № 246-р «Об особенностях таможенного оформления товаров, вывозимых железнодорожным транспортом».

Судом первой инстанции установлено, что общество производило периодическое временное декларирование товаров до приобретения на них права собственности. В качестве примера приведены доказательства по операции, связанной с вывозом 65 000 килограммов нефтяного дистиллята (смазочных масел), который задекларирован обществом к вывозу в таможенном режиме экспорта путем подачи временной таможенной декларации № 10408020/210206/0000235. В этой декларации имеются сведения о декларанте (обществе), наименовании, количестве и стоимости товара, исчисленной таможенной пошлине, сроках планируемого вывоза (с 21.02.2006 по 28.02.2006), внешнеэкономическом контракте (от 19.12.2005 № 2005-007 с учетом дополнительного соглашения от 16.02.2006), иностранном получателе и стране назначения (Украина), имеется отметка таможенного органа от 21.02.2006 «Вывоз разрешен». Товар вывезен за пределы таможенной территории Российской Федерации 27.02.2006 (международная железнодорожная накладная № Ч827156). Полная грузовая таможенная декларация № 10403020/230306/0000392 представлена в таможенный орган 25.03.2006.

Счет-фактура выставлен поставщиком 25.02.2006, в этот же день оформлен акт приемки-передачи товара от поставщика обществу и товар принят перевозчиком к перевозке. То есть все указанные действия произведены после декларирования товара.

В аналогичном порядке осуществлялся обществом вывоз и других товаров (нефтепродуктов).

Инспекция и суды сочли, что указанные в спорных счетах-фактурах товары не относятся к данным экспортным операциям, поскольку на момент декларирования товаров общество не являлось их собственником.

Такой вывод является ошибочным.

Таможенное законодательство, допуская возможность подачи временной грузовой таможенной декларации, если перемещение товаров через таможенную границу осуществляется в соответствии с внешнеэкономической сделкой, не связывает это право декларанта с обязательным наличием у него в собственности декларируемого товара в момент подачи такой декларации (пункт 1 статьи 16, статья 138 Таможенного кодекса).

## Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 11/2009

Следовательно, при условии реального вывоза в таможенном режиме экспорта приобретенного товара факт указанного декларирования в отсутствие товара в собственности декларанта сам по себе не может служить основанием для отказа в применении налоговых вычетов по данной операции.

Инспекция № 6, принимая оспариваемое решение, сочла также, что не могут быть приняты к вычету 22 903 рубля 03 копейки, уплаченные за услуги таможенного брокера, оказанные при декларировании товаров в специальном таможенном режиме при перемещении на территорию Калининградской области.

Выводы инспекции и судов о несоответствии счетов-фактур, принятых обществом от таможенного брокера, требованиям статей 164 и 169 Налогового кодекса основаны на том, что услуги по указанному таможенному оформлению товаров облагаются налогом на добавленную стоимость по налоговой ставке 0 процентов, поскольку эти товары предназначались к последующему вывозу за пределы территории Российской Федерации.

Как установлено судами и подтверждается материалами дела, между обществом (продавцом) и иностранным лицом «LITASCO» (покупателем) заключен контракт от 23.12.2005 № 2005-021 (с учетом приложений и дополнительных соглашений) о поставке российских товаров, приобретенных обществом у различных заводов-изготовителей, на условиях FOB — морской порт Светлый (город Калининград) для последующей отгрузки в адрес иностранных получателей морским транспортом. Транспортировка товаров к месту расположения порта отгрузки осуществлялась в Калининградскую область железнодорожным транспортом частично через территорию иностранных государств.

В соответствии с договором от 21.12.2005 № 2005-012/ТБ-05/273, заключенным между обществом (заказчиком) и закрытым акционерным обществом «ЛУКОЙЛ-Черноморье» (таможенным брокером), последний выполнял в интересах общества услуги, в том числе связанные с декларированием товаров, перемещаемых в специальном таможенном режиме между таможенными органами через территорию иностранных государств.

Глава 21 Таможенного кодекса в целях таможенного регулирования предусматривает установление специальных таможенных режимов в отношении товаров, перемещаемых через таможенную границу, в частности предусмотрен специальный таможенный режим в отношении российских товаров, перемещаемых между таможенными органами через территорию иностранного государства (подпункт 5 статьи 268).

В целях реализации положений Федерального закона от 22.01.1996 № 13-ФЗ «Об особой экономической зоне в Калининградской области» и Таможенного кодекса приказом Государственного таможенного комитета Российской Федерации от 21.05.2002 № 490 утверждено Положение о порядке перевозки товаров под таможенным контролем между Калининградской областью и остальной частью таможенной территории Российской Федерации, а также принят ряд других нормативных правовых актов об особенностях таможенного контроля при транзитном

## Постановления Президиума

перемещении российских товаров через территорию иностранных государств исходя из особенностей географического положения Калининградской области (анклав).

Под вывозом товаров с таможенной территории Российской Федерации понимается совершение действий, непосредственно направленных на вывоз товаров с таможенной территории Российской Федерации, в том числе сдача товаров транспортным организациям для отправки за пределы таможенной территории Российской Федерации (пункт 9 статьи 11 Таможенного кодекса).

Согласно пункту 1 статьи 2 Таможенного кодекса территория Российской Федерации, включая анклав, составляет единую таможенную территорию Российской Федерации. Следовательно, таможенное оформление в указанном специальном таможенном режиме и таможенный контроль в процессе перемещения товаров между таможенными органами Российской Федерации через территорию иностранных государств не связаны непосредственно с вывозом товаров за пределы таможенной территории Российской Федерации в том значении, которое подразумевается в статье 164 Кодекса.

Сведений о том, что на момент перемещения товаров на территорию Калининградской области был заявлен иной таможенный режим, в деле не имеется.

Наличие в международных железнодорожных накладных отметки таможенного органа «Вывоз в Калининградскую область разрешен», «Под таможенным контролем», а также сведений о назначении товаров (например, «Для отправки водным транспортом в Бельгию»), на что ссылаются суды в обоснование экспортного характера перевозки, в данном случае не имеет правового значения, поскольку означает лишь таможенный контроль в отношении товара, перемещаемого транзитом через территорию иностранного государства на территорию Калининградской области с остальной части таможенной территории Российской Федерации.

Поскольку такое перемещение товаров не является вывозом за пределы таможенной территории Российской Федерации в том значении, которое дано в статье 164 Налогового кодекса, указанные услуги таможенного брокера облагаются налогом на добавленную стоимость по налоговой ставке 18 процентов.

Фактически уплаченные обществом на основании счетов-фактур, выставленных поставщиком, суммы налога на добавленную стоимость в силу статей 170–173 Налогового кодекса принимаются к вычету и подлежат возмещению по правилам, предусмотренным статьей 176 Налогового кодекса.

Суммы налога на добавленную стоимость, указанные в спорных счетах-фактурах: 54 574 785 рублей 04 копеек налога (согласно таблице № 2 к акту сверки расчетов) и 22 903 рубля 03 копейки, уплаченные за услуги таможенного брокера при декларировании товаров в специальном таможенном режиме, ответчиками не оспариваются.

Таким образом, обжалуемые судебные акты приняты с нарушением единообразия в толковании и применении арбитражными судами норм права, что в соответ-

## Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 11/2009

ствии с пунктом 1 статьи 304 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации является основанием для их отмены.

Учитывая изложенное и руководствуясь статьей 303, пунктом 3 части 1 статьи 305, статьей 306 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации

**ПОСТАНОВИЛ:**

решение Арбитражного суда города Москвы от 06.06.2008 по делу № А40-78660/06-33-482, постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 28.08.2008, постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 02.12.2008 по тому же делу по эпизодам, связанным с отказом в возмещении обществу с ограниченной ответственностью «ЛЛК-Интернешнл» из федерального бюджета 54 597 688 рублей 07 копеек налога на добавленную стоимость за май 2006 года, отменить.

Признать решение Инспекции Федеральной налоговой службы № 6 по городу Москве от 20.09.2006 № 19-13/344э в этой части недействительным. Обязать Межрегиональную инспекцию Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам № 1 вернуть указанную сумму из бюджета.

В остальной части названные судебные акты оставить без изменения.

*Председательствующий А.А. Иванов*

Постановления Президиума

**Стандартный налоговый вычет по НДФЛ**

Налоговый кодекс Российской Федерации не содержит норм, запрещающих предоставление стандартного налогового вычета за те месяцы, в которых у работников отсутствовал доход, подлежащий обложению налогом на доходы физических лиц.

**ПОСТАНОВЛЕНИЕ  
Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации  
№ 4431/09  
Москва, 14 июля 2009 г.**

Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в составе:

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

членов Президиума: Бабкина А.И., Витрянского В.В., Вышняк Н.Г., Иванниковой Н.П., Исайчева В.Н., Козловой О.А., Першутова А.Г., Сарбаша С.В., Слесарева В.Л. —

рассмотрел заявление закрытого акционерного общества «Потенциал» о пересмотре в порядке надзора решения Арбитражного суда Республики Марий Эл от 04.07.2008 по делу № А38-661/2008 4-77, постановления Первого арбитражного апелляционного суда от 15.09.2008 и постановления Федерального арбитражного суда Волго-Вятского округа от 17.12.2008 по тому же делу.

В заседании приняли участие представители:

от заявителя — закрытого акционерного общества «Потенциал» — Матюкова Л.А.;

от Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 6 по Республике Марий Эл — Овчар О.В., Толстова Л.И.;

от Управления Федеральной налоговой службы по Республике Марий Эл — Челпанова Л.В.

Заслушав и обсудив доклад судьи Першутова А.Г., а также объяснения представителей участвующих в деле лиц, Президиум установил следующее.

Межрайонной инспекцией Федеральной налоговой службы № 6 по Республике Марий Эл (далее — инспекция) проведена выездная налоговая проверка закрытого акционерного общества «Потенциал» (далее — общество), в том числе по вопросам правильности исчисления, полноты и своевременности уплаты налога на доходы физических лиц за 2005–2006 годы.

## Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 11/2009

По мнению инспекции, общество, в частности, неправомерно предоставляло стандартные налоговые вычеты по налогу на доходы физических лиц своим работникам при отсутствии у них налогооблагаемых доходов за период нахождения в отпуске по уходу за детьми до достижения ими возраста от полутора до трех лет. Сумма неуплаченного налога на доходы физических лиц составила за 2005 год 41 014 рублей, за 2006 год — 43 513 рублей.

По результатам проверки на основании акта от 04.09.2007 № 35 и возражений к нему от 25.09.2007 № 1412/6 инспекция приняла решение от 28.09.2007 № 37 (далее — решение инспекции) о привлечении общества к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения, в том числе по статье 123 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — Кодекс) в виде 16 905 рублей 40 копеек штрафа. Также обществу как налоговому агенту начислено 17 065 рублей пеней за несвоевременное перечисление налога на доходы физических лиц в бюджет.

Общество обратилось в Управление Федеральной налоговой службы по Республике Марий Эл (далее — управление) с апелляционной жалобой на решение инспекции.

Решением управления от 21.12.2007 № 109 пункт 9.4.4 решения инспекции оставлен без изменения.

Не согласившись с решением инспекции, общество обратилось в Арбитражный суд Республики Марий Эл с заявлением о признании его недействительным, в том числе по упомянутому эпизоду.

Решением Арбитражного суда Республики Марий Эл от 04.07.2008 обществу в удовлетворении требования по рассматриваемому эпизоду отказано.

Постановлением Первого арбитражного апелляционного суда от 15.09.2008 решение суда первой инстанции оставлено без изменения.

Федеральный арбитражный суд Волго-Вятского округа постановлением от 17.12.2008 решение суда первой и постановление суда апелляционной инстанций оставил без изменения.

В заявлении, поданном в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации, общество просит отменить названные судебные акты в указанной части, ссылаясь на неправильное применение судами норм права.

В отзывах на заявление инспекция и управление просят данные судебные акты оставить без изменения как соответствующие действующему законодательству.

Проверив обоснованность доводов, изложенных в заявлении, отзывах на него и выступлениях присутствующих в заседании представителей участвующих в деле лиц, Президиум считает, что оспариваемые судебные акты подлежат отмене в части отказа в признании недействительным решения инспекции в отношении

## Постановления Президиума

применения обществом стандартных налоговых вычетов по налогу на доходы физических лиц по следующим основаниям.

Общество как налоговый агент в проверяемый период предоставило стандартные налоговые вычеты своим работникам при отсутствии налогооблагаемых доходов в отдельные месяцы налогового периода в связи с нахождением их в отпуске по уходу за детьми в возрасте от полутора до трех лет.

Принимая судебные акты, суды исходили из того, что стандартные налоговые вычеты, предусмотренные подпунктом 3 пункта 1 статьи 218 Кодекса, не накапливаются в течение налогового периода и не подлежат суммированию нарастающим итогом при отсутствии налоговой базы за отдельные месяцы налогового периода.

Однако судами не учтено следующее.

В соответствии со статьей 216 Кодекса налоговым периодом по налогу на доходы физических лиц признается календарный год.

Согласно подпункту 3 пункта 1 статьи 218 Кодекса налоговый вычет в размере 400 рублей за каждый месяц налогового периода распространяется на те категории налогоплательщиков, которые не перечислены в подпунктах 1, 2 пункта 1 этой статьи, и действует до месяца, в котором их доход, исчисленный нарастающим итогом с начала налогового периода (в отношении которого предусмотрена налоговая ставка 13 процентов) налоговым агентом, предоставляющим данный стандартный налоговый вычет, превысил 20 000 рублей. Начиная с месяца, в котором указанный доход превысил 20 000 рублей, налоговый вычет, установленный данным подпунктом, не применяется.

При этом Кодекс не предусматривает, что стандартный налоговый вычет предоставляется только за те месяцы налогового периода, в которых был получен доход.

В силу пункта 3 статьи 226 Кодекса исчисление сумм налога на доходы физических лиц производится налоговыми агентами нарастающим итогом с начала налогового периода по итогам каждого месяца применительно ко всем доходам, в отношении которых применяется налоговая ставка 13 процентов, начисленным налогоплательщику за данный период, с зачетом удержанной в предыдущие месяцы текущего налогового периода суммы налога.

Исходя из изложенного, Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации считает, что Кодекс не содержит норм, запрещающих предоставление стандартного налогового вычета за те месяцы, в которых у работников отсутствовал доход, подлежащий обложению налогом на доходы физических лиц.

При названных обстоятельствах оспариваемые судебные акты нарушают единообразие в толковании и применении арбитражными судами норм права, поэтому в соответствии с пунктом 1 статьи 304 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации подлежат частичной отмене.



Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 11/2009

Руководствуясь статьей 303, пунктом 3 части 1 статьи 305, статьей 306 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации

**ПОСТАНОВИЛ:**

решение Арбитражного суда Республики Марий Эл от 04.07.2008 по делу № А38-661/2008 4/77, постановление Первого арбитражного апелляционного суда от 15.09.2008 и постановление Федерального арбитражного суда Волго-Вятского округа от 17.12.2008 по тому же делу в части отказа в признании недействительным решения Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 6 по Республике Марий Эл от 28.09.2007 № 37 по эпизоду применения закрытым акционерным обществом «Потенциал» стандартных налоговых вычетов по налогу на доходы физических лиц отменить.

Решение инспекции в указанной части признать недействительным.

В остальной части названные судебные акты оставить без изменения.

*Председательствующий А.А. Иванов*

## Налог на прибыль организаций

Выводы, содержащиеся в судебных актах, относительно законности и обоснованности оспариваемого решения инспекции в части доначисления налога на прибыль, начисления соответствующих сумм пеней и штрафа по эпизоду реализации налогоплательщиком своей доли в уставном капитале банка основаны на недостаточно полно исследованных обстоятельствах дела.

### **ПОСТАНОВЛЕНИЕ Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 3103/09 Москва, 14 июля 2009 г.**

Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в составе:

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

членов Президиума: Бабкина А.И., Витрянского В.В., Вышняк Н.Г., Иванниковой Н.П., Исайчева В.Н., Козловой О.А., Першутова А.Г., Сарбаша С.В., Слесарева В.Л. —

рассмотрел заявление Инспекции Федеральной налоговой службы № 13 по городу Москве о пересмотре в порядке надзора постановления Федерального арбитражного суда Московского округа от 05.12.2008 по делу № А40-12417/08-87-37 Арбитражного суда города Москвы.

В заседании приняли участие представители:

от заявителя — Инспекции Федеральной налоговой службы № 13 по городу Москве — Скуратов Р.Ю., Романчук А.А., Овчар О.В.;

от закрытого акционерного общества «СФАТ» — Нужденкова Т.В., Шепенко Р.А.

Заслушав и обсудив доклад судьи Вышняк Н.Г. и объяснения представителей участвующих в деле лиц, Президиум установил следующее.

Закрытое акционерное общество «СФАТ» (далее — общество «СФАТ», общество) обратилось в Арбитражный суд города Москвы с заявлением о признании недействительным решения Инспекции Федеральной налоговой службы № 13 по городу Москве (далее — инспекция) от 27.12.2007 № 138/12 (38629) (далее — решение инспекции) в части доначисления 5 649 688 рублей налога на прибыль, 855 031 рубля налога на добавленную стоимость, 106 667 рублей транспортного налога, начисления соответствующих сумм пеней и штрафа.

Арбитражный суд города Москвы решением от 16.05.2008 требования общества удовлетворил.

Постановлением Девятого арбитражного апелляционного суда от 29.08.2008 решение суда первой инстанции отменено в части признания недействительным

решения инспекции о доначислении 5 649 688 рублей налога на прибыль, начислении соответствующих сумм пеней и штрафа и в этой части в удовлетворении заявленных требований отказано. В остальной части решение суда первой инстанции оставлено без изменения.

Федеральный арбитражный суд Московского округа постановлением от 05.12.2008 постановление суда апелляционной инстанции в части отмены решения суда первой инстанции и отказа обществу в удовлетворении требований о признании недействительным решения инспекции отменил, решение суда первой инстанции в указанной части оставил без изменения.

В части признания недействительным решения инспекции о доначислении 106 667 рублей транспортного налога, соответствующих сумм пеней и штрафа суд кассационной инстанции отменил решение суда первой инстанции и постановление суда апелляционной инстанции и отказал в удовлетворении этой части заявленных требований. В остальной части судебные акты оставлены без изменения.

В заявлении, поданном в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации, о пересмотре в порядке надзора постановления суда кассационной инстанции инспекция просит его отменить в части доначисления 5 649 688 рублей налога на прибыль, соответствующих сумм пеней и штрафа по эпизоду продажи доли в уставном капитале банка, ссылаясь на незаконную переоценку судом кассационной инстанции фактических обстоятельств, установленных в ходе рассмотрения дела судом апелляционной инстанции, и оставить в этой части без изменения постановление суда апелляционной инстанции.

В отзыве на заявление общество просит оставить оспариваемый судебный акт без изменения, считая его законным и обоснованным.

Проверив обоснованность доводов, изложенных в заявлении, отзыве на него и выступлениях присутствующих в заседании представителей участвующих в деле лиц, Президиум считает, что в оспариваемой части все судебные акты подлежат отмене с направлением дела на новое рассмотрение ввиду следующего.

Общество «СФАТ» в 2002 году приобрело долю уставного капитала общества с ограниченной ответственностью «Коммерческий банк «Профит Банк» (далее — банк) в размере 37,24 процента за 32 040 364 рубля, а при исчислении налогооблагаемой прибыли за 2004 год отразило 8 500 000 рублей дохода от продажи этой доли обществам с ограниченной ответственностью «Программа жизни» и «Строймонтажсервис-М» (далее — общества «Программа жизни» и «Строймонтажсервис-М») и отнесло к расходам сумму, равную стоимости приобретения доли в 2002 году.

В ходе выездной налоговой проверки правильности исчисления и уплаты налогов за 2004—2006 годы инспекция установила, что сделка по покупке доли в уставном капитале банка обществом «СФАТ» не заключалась, переход доли к обществам «Программа жизни» и «Строймонтажсервис-М» в установленном порядке не регистрировался, приобретение долей в бухгалтерском и налоговом учете их покупателей не отражалось. Исследовав документы не только общества «СФАТ», но и полученные от банка, а также по встречным проверкам покупателей долей, инспекция

## Постановления Президиума

пришла к выводу, что целью налогового учета операции по реализации доли в уставном капитале банка являлось отражение 23 540 365 рублей убытка — разницы между суммой, уплаченной при приобретении доли в 2002 году, и суммой, показанной в качестве выручки от ее продажи в 2004 году. Такая учетная операция, по мнению инспекции, повлекла за собой налоговую выгоду для общества.

В обоснование данного вывода инспекция указала в своем решении на следующие обстоятельства.

Исходя из чистых активов банка действительная стоимость доли в 2004 году была в четыре раза выше стоимости продажи ее обществом «СФАТ». Следовательно, для общества выгоднее было заявить о выходе из участников банка.

Плата за реализованную долю поступила не от покупателей (обществ «Программа жизни» и «Строймонтажсервис-М»), а от третьих лиц — обществ с ограниченной ответственностью «СтройМикс» и «РонтелСтрой» (далее — общества «СтройМикс» и «РонтелСтрой»).

Руководителем общества «СтройМикс», оплатившего долю за общество «Программа жизни», числится гражданин Скачков А.В., опрос которого показал, что он таковым фактически не является.

Генеральный директор общества «Строймонтажсервис-М» Байтелов Е.Ф. отрицает как наличие взаимоотношений по приобретению доли у общества «СФАТ», так и наличие взаиморасчетов с обществом «РонтелСтрой», перечислившим стоимость доли за его общество.

В качестве участников банка общества «Строймонтажсервис-М» и «Программа жизни» не были зарегистрированы.

В результате решением от 27.12.2007 № 138/12 (38629) инспекция начислила обществу «СФАТ» к уплате 5 649 688 рублей налога на прибыль, 160 424 рубля пеней и 1 129 938 рублей штрафа.

Суд первой инстанции признал доводы инспекции несостоятельными, исходя из следующего.

Обязанности продавца общество «СФАТ» исполнило надлежащим образом. При продаже доли в уставном капитале банка общество убедилось в реальной деятельности покупателей. Оплата стоимости доли поступила на расчетный счет общества. Обоснованность налоговых последствий хозяйственных операций по реализации доли и убытка от сделок купли-продажи подтверждена судебными актами по другому делу Арбитражного суда города Москвы (№ А40-60326/05-111-535).

Суд апелляционной инстанции счел вывод суда первой инстанции о доказанности факта реализации обществом «СФАТ» в 2004 году своей доли в уставном капитале банка обществ «Программа жизни» и «Строймонтажсервис-М» ошибочным, поскольку по документам банка общество «СФАТ» до 2006 года являлось участником банка. В частности, суд принял во внимание протокол участников банка от 31.03.2006 № 03, а также документы по внесению изменений в устав

общества «СФАТ», из которых следует, что общество в 2006 году уступило свою долю закрытому акционерному обществу «Трест «Коксохиммонтаж» (далее — общество «Коксохиммонтаж») за ту же цену, которую израсходовало на ее приобретение в 2002 году.

Федеральный арбитражный суд Московского округа, отменяя постановление суда апелляционной инстанции в части отказа в признании недействительным решения инспекции о доначислении налога на прибыль по эпизоду продажи доли в уставном капитале банка и оставляя в этой части в силе решение суда первой инстанции, указал, что согласно пояснениям банка доля, ранее принадлежавшая обществу «СФАТ», попала к обществу «Коксохиммонтаж» в результате нескольких сделок, в том числе с участием обществ «Программа жизни» и «Строймонтажсервис-М». Кроме того, суд кассационной инстанции отметил, что судебные акты по делу № А40-60326/05-111-535 также подтверждают факт продажи обществом своей доли в 2004 году.

Между тем судом кассационной инстанции не учтено следующее.

По делу № А40-60326/05-111-535 оспаривалось решение инспекции от 28.06.2005, принятое по результатам камеральной налоговой проверки налоговой декларации по налогу на прибыль за 2004 год, которым была признана заниженной сумма этого налога, в том числе вследствие неправильного отражения в налоговом учете результатов реализации имущественных прав в виде доли в уставном капитале банка. При этом спор касался права общества «СФАТ» уменьшить налогооблагаемую прибыль 2004 года на понесенные им расходы по приобретению доли в 2002 году. Факт осуществления обществом сделок по продаже доли в 2004 году при камеральной налоговой проверке под сомнение не ставился.

Поскольку в ходе выездной налоговой проверки были установлены иные обстоятельства, которые не были предметом обсуждения судами при рассмотрении дела № А40-60326/05-111-535, суды по настоящему делу, проверяя законность и обоснованность решения инспекции, были обязаны исследовать эти иные обстоятельства в соответствии с требованиями статьи 71 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации.

Выездная налоговая проверка по отношению к камеральной налоговой проверке по тому же периоду и тому же налогу не может рассматриваться как повторная проверка в силу разных форм налогового контроля, осуществляемых в рамках самостоятельных задач и налоговых процедур, предписанных Налоговым кодексом Российской Федерации.

Вывод инспекции о налоговом правонарушении, содержащийся в решении инспекции по результатам выездной налоговой проверки, в рассматриваемом случае основан на иных обстоятельствах, которые не могли быть выявлены при камеральной налоговой проверке. Следовательно, законность и обоснованность такого решения подлежали самостоятельной оценке в данном деле.

Согласно пункту 6 статьи 21 Федерального закона от 08.02.1998 № 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью» (в редакции, действовавшей

## Постановления Президиума

в 2004 году) общество должно быть письменно уведомлено о состоявшейся уступке доли (части доли) в уставном капитале общества с представлением доказательств такой уступки. Приобретатель доли (части доли) в уставном капитале общества осуществляет права и несет обязанности участника общества с момента уведомления общества об указанной уступке.

На рассмотрение суда апелляционной инстанции был представлен протокол внеочередного общего собрания участников банка от 31.03.2006 № 03, приложенный банком к документам на регистрацию изменений в устав банка, из которого следует, что упомянутое в нем собрание рассматривало заявление общества «СФАТ» об уступке им своей доли в размере 37,24 процента одному из учредителей банка — обществу «Коксохиммонтаж» и выходе из состава участников. Общество «Коксохиммонтаж» письмом от 12.08.2008 подтвердило факт заключения с обществом «СФАТ» в 2006 году соглашения об уступке доли в уставном капитале банка, представив копию соглашения от 21.02.2006.

Собрание учредителей банка вопрос об уступке обществом «СФАТ» доли обществам «Программа жизни» и «Строймонтажсервис-М» не рассматривало.

Поскольку факт уступки доли в уставном капитале банка удостоверяется определенными законом документами, суд апелляционной инстанции при оценке документов, представленных обществом «СФАТ» и инспекцией, счел документы, представленные инспекцией относительно уступки обществом в 2006 году доли обществу «Коксохиммонтаж», имеющими существенное значение для разрешения данного спора. Суд же кассационной инстанции в нарушение полномочий, предоставленных ему статьей 287 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, переоценил выводы суда апелляционной инстанции, придав большую доказательственную силу документам, представленным обществом в обоснование расходов в 2004 году.

Оставляя по указанному эпизоду в силе решение суда первой инстанции, суд кассационной инстанции не учел, что этот суд не исследовал представленные инспекцией документы о реализации обществом «СФАТ» доли обществу «Коксохиммонтаж».

Довод суда кассационной инстанции о том, что доля, ранее принадлежавшая обществу «СФАТ», перешла к обществу «Коксохиммонтаж» в результате ряда сделок после продажи ее первым обществом третьим лицам в 2004 году, противоречит данным, содержащимся в документах банка об уступке этим обществом доли в 2006 году, а также объяснениям общества «Коксохиммонтаж», так как они свидетельствуют о передаче доли последнему непосредственно обществом «СФАТ».

Как следует из пункта 9 постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды», установление судом наличия разумных экономических или иных причин (деловой цели) в действиях налогоплательщика осуществляется с учетом оценки обстоятельств, свидетельствующих о его намерениях получить экономический эффект в результате реальной предпринимательской или иной экономической деятельности.

Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 11/2009

Довод общества «СФАТ» об отсутствии у инспекции полномочий осуществлять контроль за экономической целесообразностью хозяйственных операций, совершаемых налогоплательщиком, является верным. Однако инспекцией были представлены суду документы, подтверждающие действительную стоимость доли общества в уставном капитале банка в 2004 году, вопрос же о причинах реализации доли по цене ниже ее действительной стоимости в этом году судами не был исследован.

Суд апелляционной инстанции, подтвердив довод суда первой инстанции относительно излишней уплаты обществом суммы налога на прибыль, перекрывающей установленное в ходе выездной налоговой проверки инспекцией занижение налога на прибыль за 2004 год, признал решение в оспариваемой части правомерным. Между тем при наличии переплаты налога в настоящем случае подлежал выяснению вопрос о том, могло ли неправильное отражение расходов при исчислении налога на прибыль в 2004 году повлечь доначисление недоимки, начисление соответствующих пеней и штрафа. Однако данный вопрос, имеющий существенное значение для оценки законности и обоснованности решения инспекции, рассмотрен не был.

При названных обстоятельствах оспариваемые судебные акты как нарушающие единообразие в толковании и применении арбитражными судами норм права в части эпизода, связанного с уступкой обществом «СФАТ» своей доли в уставном капитале банка, в силу статьи 304 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации подлежат отмене.

Дело в указанной части подлежит направлению на новое рассмотрение.

При новом рассмотрении дела суду надлежит в соответствии с требованиями статьи 71 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации оценить доказательства, представленные каждой из сторон в обоснование своих доводов, на предмет достоверности, исследуя их во взаимосвязи и в совокупности.

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

**ПОСТАНОВИЛ:**

решение Арбитражного суда города Москвы от 16.05.2008 по делу № А40-12417/08-87-37, постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 29.08.2008 и постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 05.12.2008 по тому же делу о признании недействительным решения Инспекции Федеральной налоговой службы № 13 по городу Москве от 27.12.2007 № 138/12 (38629) в части доначисления 5 649 688 рублей налога на прибыль, начисления соответствующих сумм пеней и штрафа отменить.

Дело в отмененной части направить на новое рассмотрение в Арбитражный суд города Москвы.

В остальной части оставить без изменения постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 05.12.2008 по данному делу.

*Председательствующий А.А. Иванов*

**Обложение унитарного предприятия налогом на прибыль**

В соответствии со статьей 38 Налогового кодекса Российской Федерации обязанность по уплате налога возникает у конкретного лица при наличии у него объекта налогообложения. Поскольку унитарное предприятие, реализующее государственное имущество, действовало по поручению и в интересах собственника данного имущества, денежные средства от этих операций в распоряжение предприятия не поступили; прибыль, которую оно могло бы использовать по своему усмотрению, получена не была, у него не возникло объекта обложения налогом на прибыль.

**ПОСТАНОВЛЕНИЕ  
Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации  
№ 2252/09  
Москва, 9 июля 2009 г.**

Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в составе:

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

членов Президиума: Бабкина А.И., Валявиной Е.Ю., Витрянского В.В., Иванниковой Н.П., Исайчева В.Н., Козловой О.А., Першутова А.Г., Полетаевой Г.Г., Сарбаша С.В., Слесарева В.Л. —

рассмотрел заявление федерального государственного унитарного предприятия «Центральный аэрогидродинамический институт имени профессора Жуковского Н.Е.» о пересмотре в порядке надзора постановления Федерального арбитражного суда Московского округа от 26.12.2008 по делу № А41-4808/08 Арбитражного суда Московской области.

В заседании приняли участие представители:

от заявителя — федерального государственного унитарного предприятия «Центральный аэрогидродинамический институт имени профессора Жуковского Н.Е.» — Савицкая И.А., Трушина И.Л.;

от Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 1 по Московской области (ранее — Инспекция Федеральной налоговой службы по городу Жуковскому) — Маслова Н.В., Меломуд С.Д., Овчар О.В.

Заслушав и обсудив доклад судьи Полетаевой Г.Г. и объяснения представителей участвующих в деле лиц, Президиум установил следующее.

Решением Инспекции Федеральной налоговой службы по городу Жуковскому Московской области (далее — инспекция) от 24.01.2008 № 57-12/1, вынесенным



по результатам выездной налоговой проверки федерального государственного унитарного предприятия «Центральный аэрогидродинамический институт имени профессора Жуковского Н.Е.» (далее — ФГУП «ЦАГИ», предприятие), предприятие привлечено к налоговой ответственности на основании статей 120 и 122 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — Налоговый кодекс, Кодекс), ему доначислены налоги и начислены пени.

ФГУП «ЦАГИ» не согласилось с решением инспекции и обратилось в Арбитражный суд Московской области с заявлением о признании его недействительным.

Решением Арбитражного суда Московской области от 30.09.2008 требование предприятия удовлетворено частично: оспариваемое решение инспекции признано недействительным в части доначисления 11 880 429 рублей налога на прибыль, из которых 2 635 450 рублей — по эпизоду, связанному с продажей федерального имущества, начисления 2 206 108 рублей 12 копеек пеней по этому налогу, включая пени по названному эпизоду, доначисления 586 742 рублей налога на добавленную стоимость, начисления 10 037 рублей 61 копейки пеней по этому налогу, а также в части привлечения к налоговой ответственности по пункту 1 статьи 120 Кодекса в виде взыскания 928 837 рублей штрафа, по пункту 1 статьи 122 Кодекса за неполную уплату налога на добавленную стоимость в виде взыскания 117 348 рублей 40 копеек штрафа, за неполную уплату единого социального налога — 17 270 рублей 50 копеек штрафа, за неуплату водного налога — 82 рублей 50 копеек штрафа; в удовлетворении остальной части требования отказано.

Постановлением Десятого арбитражного апелляционного суда от 20.11.2008 решение суда первой инстанции оставлено без изменения.

Удовлетворяя требование предприятия по эпизоду, связанному с продажей федерального имущества, суды первой и апелляционной инстанций, исходя из установленных обстоятельств дела, руководствуясь статьями 41, 247, 249 Налогового кодекса, статьей 43 Бюджетного кодекса Российской Федерации, пришли к следующему выводу. ФГУП «ЦАГИ», действуя по поручению собственника имущества, экономической выгоды от реализации государственного имущества не получило, выручка от реализации в полном объеме зачислена в соответствующий бюджет, в связи с чем у предприятия не возникло налоговой базы для обложения налогом на прибыль дохода от продажи этого имущества.

Федеральный арбитражный суд Московского округа постановлением от 26.12.2008 решение суда первой и постановление суда апелляционной инстанций отменил в части доначисления 11 880 429 рублей налога на прибыль, включая 2 635 450 рублей налога на прибыль на доходы от продажи федерального имущества, начисления 2 206 108 рублей 12 копеек пеней и взыскания 928 837 рублей штрафа по этому налогу; в удовлетворении требования предприятия в части доначисления налога на прибыль и пеней в названной сумме отказал; в части привлечения предприятия к налоговой ответственности по налогу на прибыль на основании пункта 3 статьи 120 Кодекса в виде взыскания 928 837 рублей штрафа дело передал на новое рассмотрение в суд первой инстанции; в остальной части указанные судебные акты оставил без изменения.

## Постановления Президиума

Отменяя судебные акты судов первой и апелляционной инстанций по эпизоду, связанному с неучетом для целей налогообложения дохода от продажи государственного имущества, суд кассационной инстанции счел, что выводы данных судов основаны на неверном толковании норм материального права, в частности статей 39, 247, 250 и 251 Кодекса. Доводы суда кассационной инстанции сводятся к тому, что главой 25 Кодекса, в том числе статьей 251, не предусмотрено исключения средств от продажи имущества, находящегося в государственной и муниципальной собственности, из доходов, учитываемых при определении налоговой базы по налогу на прибыль. Кроме того, суд сослался на положение пункта 2 статьи 17 Федерального закона от 14.11.2002 № 161-ФЗ «О государственных и муниципальных унитарных предприятиях» (далее — Закон о государственных и муниципальных унитарных предприятиях), согласно которому унитарные предприятия перечисляют в бюджет часть прибыли, остающейся в их распоряжении после уплаты налогов.

В заявлении, поданном в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации, о пересмотре в порядке надзора постановления суда кассационной инстанции и в дополнении к заявлению ФГУП «ЦАГИ» просит отменить данный судебный акт в части, касающейся доначисления налога на прибыль и начисления пеней на доходы от продажи государственного имущества, ссылаясь на неправильное применение судом норм материального права и нарушение единообразия в их толковании и применении, и оставить в этой части без изменения решение суда первой и постановление суда апелляционной инстанций.

В отзыве на заявление инспекция просит оставить упомянутый судебный акт без изменения как соответствующий действующему законодательству.

Проверив обоснованность доводов, изложенных в заявлении, дополнении к нему, отзыве на него и выступлениях присутствующих в заседании представителей участвующих в деле лиц, Президиум считает, что постановление суда кассационной инстанции подлежит отмене в части, касающейся доначисления предприятию налога на прибыль на доходы от продажи федерального имущества и начисления соответствующих пеней, по следующим основаниям.

Согласно статье 2 Закона о государственных и муниципальных унитарных предприятиях (в редакции, действовавшей в проверяемом периоде) имущество унитарного предприятия принадлежит на праве собственности Российской Федерации, субъекту Российской Федерации или муниципальному образованию. Имущество унитарного предприятия принадлежит ему на праве хозяйственного ведения или на праве оперативного управления, является неделимым и не может быть распределено по вкладам (долям, паям).

Как установлено судами, имущество ФГУП «ЦАГИ» является собственностью Российской Федерации и находится у предприятия на праве хозяйственного ведения. Полномочия собственника по управлению федеральным имуществом осуществляет Федеральное агентство по управлению федеральным имуществом.

Согласно распоряжениям Министерства имущественных отношений Российской Федерации и Федерального агентства по управлению федеральным имуществом

## Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 11/2009

в период с 2004 по 2006 год предприятием реализованы объекты федеральной собственности на условиях и в порядке, определенных в распоряжениях собственника.

Пункт 4 постановления Правительства Российской Федерации от 06.06.2003 № 333 «О реализации федеральными органами исполнительной власти полномочий по осуществлению прав собственника имущества федерального государственного унитарного предприятия» предусматривает, что сделки по продаже имущества осуществляются путем продажи имущества на аукционе, организатором которого выступает унитарное предприятие или лицо, действующее на основании договора с ним.

В пункте 5 названного постановления определено, что средства, полученные унитарным предприятием от продажи имущества, за вычетом связанных с его продажей затрат, подлежат перечислению в федеральный бюджет.

ФГУП «ЦАГИ», действуя по поручению и в интересах собственника государственного имущества, выручку от реализации этого имущества, за исключением своих затрат, связанных с исполнением поручения собственника, перечислило в федеральный бюджет.

В силу Федерального конституционного закона от 17.12.1997 № 2-ФКЗ «О Правительстве Российской Федерации» Правительство Российской Федерации осуществляет управление федеральной собственностью, обеспечивает проведение в Российской Федерации единой финансовой, кредитной и денежной политики, разрабатывает федеральный бюджет, обеспечивает исполнение данного бюджета и представляет отчет о его исполнении, разрабатывает и реализует налоговую политику.

Таким образом, предприятие, реализуя государственное имущество по поручению собственника, действовало в установленном законодательством порядке.

Обязанность по уплате налога возникает у конкретного лица при наличии у него объекта налогообложения (статья 38 Кодекса).

Согласно общему принципу определения доходов, содержащемуся в статье 41 Кодекса, доходом признается экономическая выгода в денежной или натуральной форме, учитываемая в случае возможности ее оценки и в той мере, в которой эту выгоду можно оценить, и определяемая в соответствии с главой 25 «Налог на прибыль организаций», из положений которой следует, что объектом обложения налогом на прибыль является прибыль, полученная налогоплательщиком. Прибылью в целях главы 25 Кодекса для российских организаций признаются полученные доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов.

В настоящем случае денежные средства от реализации государственного имущества в хозяйственное ведение, то есть в распоряжение ФГУП «ЦАГИ» не поступили. Прибыль, которую предприятие могло бы использовать по своему усмотрению в результате этих операций, им не получена, в связи с чем у него не возникло объекта обложения налогом на прибыль.

## Постановления Президиума

При названных обстоятельствах ссылка суда кассационной инстанции на отсутствие в перечне доходов, не учитываемых при определении налоговой базы по налогу на прибыль, содержащемся в статье 251 Кодекса, доходов от реализации государственного и муниципального имущества, на основании чего сделан вывод, что эти доходы участвуют в формировании налоговой базы в целях налогообложения прибыли унитарного предприятия, является ошибочной, поскольку соответствующие операции не повлекли возникновения дохода у ФГУП «ЦАГИ».

Таким образом, у суда кассационной инстанции не имелось правовых оснований для отмены решения суда первой инстанции и постановления суда апелляционной инстанции по спорному эпизоду.

Следовательно, оспариваемый судебный акт нарушает единообразие в толковании и применении арбитражными судами норм права, что в силу пункта 1 статьи 304 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации является основанием для его частичной отмены.

Учитывая изложенное и руководствуясь статьей 303, пунктом 3 части 1 статьи 305, статьей 306 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации

## ПОСТАНОВИЛ:

постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 26.12.2008 по делу № А41-4808/08 Арбитражного суда Московской области по эпизоду, связанному с налогообложением дохода от продажи федерального имущества, отменить.

В отмененной части оставить без изменения решение Арбитражного суда Московской области от 30.09.2008 и постановление Десятого арбитражного апелляционного суда от 20.11.2008 по названному делу.

В остальной части постановление суда кассационной инстанции оставить без изменения.

*Председательствующий А.А. Иванов*

Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 11/2009

### **Единый налог на вмененный доход**

Деятельность общества по обеспечению горячим питанием своих работников и работников подрядных организаций, работающих вахтовым методом на месторождении и заключивших с обществом соответствующий договор, нельзя признать предпринимательской деятельностью по оказанию услуг общественного питания, так как она направлена не на извлечение прибыли, а на создание нормальных условий труда.

### **ПОСТАНОВЛЕНИЕ Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 2799/09 Москва, 21 июля 2009 г.**

Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в составе:

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

членов Президиума: Андреевой Т.К., Витрянского В.В., Вышняк Н.Г., Завьяловой Т.В., Иванниковой Н.П., Козловой О.А., Нешатаевой Т.Н., Петровой С.М., Слесарева В.Л. —

рассмотрел заявление общества с ограниченной ответственностью «Динью» о пересмотре в порядке надзора решения Арбитражного суда Республики Коми от 15.05.2008 по делу № А29-9960/2007, постановления Второго арбитражного апелляционного суда от 13.08.2008 и постановления Федерального арбитражного суда Волго-Вятского округа от 01.12.2008 по тому же делу.

В заседании приняли участие представители:

от заявителя — общества с ограниченной ответственностью «Динью» — Репин Д.В., Щербинок Ю.А.;

от Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 3 по Республике Коми — Абрамова О.Г., Овчар О.В., Розенфельд Л.М.

Заслушав и обсудив доклад судьи Петровой С.М., а также объяснения представителей участвующих в деле лиц, Президиум установил следующее.

Межрайонная инспекция Федеральной налоговой службы № 3 по Республике Коми (далее — инспекция) провела выездную налоговую проверку общества с ограниченной ответственностью «Динью» (далее — общество) по вопросам соблюдения законодательства о налогах и сборах за период с 01.01.2004 по 31.12.2005.

В ходе проверки в числе прочих нарушений инспекция установила, что, уплачивая налоги по общей системе налогообложения, общество в проверяемый период осуществляло деятельность по оказанию услуг общественного питания, при этом не исчисляло и не уплачивало единый налог на вмененный доход от этого вида

## Постановления Президиума

деятельности, не представляло декларации по налогу. Решением от 26.11.2007 № 12-16/9 (в редакции решения Управления Федеральной налоговой службы по Республике Коми от 14.01.2008 № 18-А) по указанному нарушению обществу доначислено 456 328 рублей единого налога на вмененный доход, 427 748 рублей налога на прибыль и 674 523 рубля налога на добавленную стоимость, начислены соответствующие суммы пеней и штрафов по пункту 1 статьи 122 и пункту 2 статьи 119 Налогового кодекса Российской Федерации.

Не согласившись с этим решением, общество обратилось в Арбитражный суд Республики Коми с заявлением о признании его частично недействительным.

Решением Арбитражного суда Республики Коми от 15.05.2008 с учетом дополнительного решения от 10.06.2008 заявленные обществом требования удовлетворены частично.

Постановлением Второго арбитражного апелляционного суда от 13.08.2008 решение суда первой инстанции оставлено без изменения.

Федеральный арбитражный суд Волго-Вятского округа постановлением от 01.12.2008 судебные акты первой и апелляционной инстанций оставил без изменения.

В заявлении, поданном в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации, о пересмотре в порядке надзора названных судебных актов в части доначисления единого налога на вмененный доход, налогов на прибыль и на добавленную стоимость, начисления соответствующих сумм пеней и штрафов по эпизоду, связанному с осуществлением деятельности по оказанию услуг общественного питания, общество просит их отменить, ссылаясь на нарушение судами норм права.

В отзыве на заявление инспекция просит оставить оспариваемые судебные акты без изменения как соответствующие действующему законодательству.

Проверив обоснованность доводов, изложенных в заявлении, отзыве на него, а также выступлениях присутствующих в заседании представителей участвующих в деле лиц, Президиум считает, что оспариваемые судебные акты подлежат отмене ввиду следующего.

Основанием для доначисления обществу единого налога на вмененный доход, начисления соответствующих пеней и штрафов явился вывод инспекции, что в проверяемый период деятельность общества по обеспечению горячим питанием своих работников и работников подрядных организаций, работающих вахтовым методом на нефтепромысле общества, является предпринимательской деятельностью по оказанию услуг общественного питания.

Данная предпринимательская деятельность в соответствии с подпунктом 4 пункта 2 статьи 346.26 Налогового кодекса Российской Федерации (в редакции, действовавшей в проверяемый период) и статьей 2 Закона Республики Коми от 26.11.2002 № 111-РЗ «О введении в действие системы налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности на территории Республики Коми» при использовании зала обслуживания посетителей площадью не более 150 квадратных метров облагается единым налогом на вме-

ненный доход, в связи с чем обществу, которое уплачивало налоги по общей системе налогообложения, инспекцией доначислен единый налог на вмененный доход, налоги на прибыль и на добавленную стоимость, начислены соответствующие суммы пеней и штрафов.

Суды согласились с мнением инспекции, указав, что общество приобретало продовольственные товары для приготовления блюд горячего питания, которые в дальнейшем реализовывались (согласно меню) не только своим работникам, но и другим лицам, в том числе работникам подрядных организаций. За оказанные услуги общество выставяло счета-фактуры, оплата производилась путем зачета взаимных требований. То есть общество, по мнению судов, осуществляло предпринимательскую деятельность по оказанию услуг общественного питания.

Однако судами не учтено следующее.

В соответствии со статьей 346.28 Налогового кодекса Российской Федерации плательщиками единого налога на вмененный доход являются организации и предприниматели, осуществляющие на территории субъекта Российской Федерации, в котором введен этот налог, предпринимательскую деятельность, облагаемую единым налогом на вмененный доход.

Понятие услуг общественного питания содержится в статье 346.27 Налогового кодекса Российской Федерации, из которой следует, что под услугами общественного питания понимаются услуги по изготовлению кулинарной продукции и (или) кондитерских изделий, созданию условий для потребления и (или) реализации готовой кулинарной продукции, кондитерских изделий и (или) покупных товаров, а также по проведению досуга.

Как следует из судебных актов и подтверждается материалами дела, общество разрабатывало природные месторождения, строило нефтяные скважины. В связи со значительным удалением участков, на которых велись работы, от места нахождения общества, использовался вахтовый метод организации работ. В проверяемый период общество осуществляло добычу нефти на Динью-Савиноборском месторождении.

В соответствии с пунктом 6.1 Основных положений о вахтовом методе организации работ, утвержденных постановлением Госкомтруда СССР, Секретариата ВЦСПС и Минздрава СССР от 31.12.1987 № 794/33-82, работники организаций, труд которых используется в режиме вахтового метода организации работ, в обязательном порядке обеспечиваются ежедневным трехразовым горячим общественным питанием.

В целях обеспечения нормальных условий труда общество издало приказ от 20.04.2003 № 7 «Об организации и порядке предоставления питания на Динью-Савиноборском месторождении» об обеспечении работников трехразовым питанием (завтрак, обед, ужин) в котлопунктах общества, расположенных в местах производства работ. В приказе предусматривалось: у работников общества стоимость продуктов (по ценам поставщиков продуктов) удерживается из их заработной платы; работники подрядных организаций обеспечиваются питанием при условии заключения этими организациями договоров о компенсации расходов общества в размере стоимости фактически потребленной продукции; обеспечение пита-

## Постановления Президиума

нием в котлопунктах общества работников подрядных организаций, не заключивших соответствующие договоры, и иных лиц не допускается.

Пункты питания на месторождении (котлопункты) работали в ограниченном режиме (только в период вахты). Доходы и расходы, связанные с питанием, учитывались обществом для налогообложения прибыли.

Питание предоставлялось и своим работникам, и работникам подрядных организаций по себестоимости продуктов (без наценки), то есть являлось убыточным.

Таким образом, деятельность общества по обеспечению работников горячим питанием нельзя признать предпринимательской деятельностью по оказанию услуг общественного питания, так как она была направлена не на извлечение прибыли, а на создание нормальных условий труда.

То обстоятельство, что питание предоставлялось и работникам подрядных организаций, привлекаемых для осуществления работ на месторождении, также не дает основания считать, что общество осуществляет предпринимательскую деятельность по оказанию услуг общественного питания.

При таких обстоятельствах оспариваемые судебные акты нарушают единообразие в толковании и применении арбитражными судами норм права, поэтому в соответствии с пунктом 1 статьи 304 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации подлежат частичной отмене.

Учитывая изложенное и руководствуясь статьей 303, пунктом 3 части 1 статьи 305, статьей 306 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации

**ПОСТАНОВИЛ:**

решение Арбитражного суда Республики Коми от 15.05.2008 по делу № А29-9960/2007, постановление Второго арбитражного апелляционного суда от 13.08.2008 и постановление Федерального арбитражного суда Волго-Вятского округа от 01.12.2008 по тому же делу в части отказа обществу с ограниченной ответственностью «Динью» в удовлетворении требования о признании недействительным решения Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 3 по Республике Коми от 26.11.2007 № 12-16/9 (в редакции решения Управления Федеральной налоговой службы по Республике Коми от 14.01.2008 № 18-А) в отношении доначисления единого налога на вмененный доход, налогов на прибыль и на добавленную стоимость, начисления соответствующих сумм пеней и штрафов по эпизоду, связанному с оказанием услуг общественного питания, отменить.

В отмененной части решение Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 3 по Республике Коми от 26.11.2007 № 12-16/9 (в редакции решения Управления Федеральной налоговой службы по Республике Коми от 14.01.2008 № 18-А) признать недействительным.

В остальной части названные судебные акты оставить без изменения.

*Председательствующий А.А. Иванов*



Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 11/2009

### **Объект обложения транспортным налогом**

Из подпункта 4 пункта 2 статьи 358 Налогового кодекса Российской Федерации не следует, что индивидуальный предприниматель без образования юридического лица, осуществляющий пассажирские и (или) грузовые перевозки, является лицом, чьи суда освобождаются от обложения транспортным налогом.

### **ПОСТАНОВЛЕНИЕ Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 3513/09 Москва, 21 июля 2009 г.**

Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в составе:

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

членов Президиума: Андреевой Т.К., Бабкина А.И., Витрянского В.В., Вышняк Н.Г., Иванниковой Н.П., Козловой О.А., Сарбаша С.В., Слесарева В.Л. —

рассмотрел заявление Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 11 по Волгоградской области о пересмотре в порядке надзора решения Арбитражного суда Волгоградской области от 15.08.2008 по делу № А12-9970/08-с26 и постановления Федерального арбитражного суда Поволжского округа от 23.12.2008 по тому же делу.

В заседании приняли участие представители заявителя — Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 11 по Волгоградской области — Кулешова М.А., Овчар О.В.

Заслушав и обсудив доклад судьи Вышняк Н.Г. и объяснения представителей участвующих в деле лиц, Президиум установил следующее.

Индивидуальный предприниматель без образования юридического лица Кудрявцев А.В. (далее — предприниматель) является собственником зарегистрированных на него транспортных средств, в связи с чем Межрайонная инспекция Федеральной налоговой службы № 11 по Волгоградской области (далее — инспекция) направила в его адрес уведомления об уплате транспортного налога за 2006 и 2007 годы, в том числе по речным судам СТ-649 и «Чайка» за 2006 год, в сумме 53 000 рублей. Предприниматель налог не уплатил, поэтому инспекция предъявила ему требования от 08.04.2008 № 94443 и от 09.04.2008 № 55886 об уплате 31 148 рублей 50 копеек указанного налога и соответствующих пеней, погасив остальной долг имевшейся переплатой этого налога по другим транспортным средствам.

## Постановления Президиума

Предприниматель, сочтя, что не обязан уплачивать этот транспортный налог в силу подпункта 4 пункта 2 статьи 358 Налогового кодекса Российской Федерации, обратился в Арбитражный суд Волгоградской области с заявлением о признании незаконными действий инспекции по начислению налога по названным речным судам, а также о признании недействительными требований № 94443 и № 55886 об уплате налога и пеней.

Арбитражный суд Волгоградской области решением от 15.08.2008 требования предпринимателя удовлетворил.

Федеральный арбитражный суд Поволжского округа постановлением от 23.12.2008 оставил решение суда первой инстанции без изменения.

В заявлении, поданном в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации, о пересмотре указанных судебных актов в порядке надзора инспекция просит их отменить, ссылаясь на неправильное применение судами положений подпункта 4 пункта 2 статьи 358 Кодекса, и отказать предпринимателю в удовлетворении его требований.

В отзыве на заявление предприниматель просит оставить оспариваемые судебные акты без изменения как соответствующие действующему законодательству.

Проверив обоснованность доводов, изложенных в заявлении, отзыве на него и выступлении присутствующих в заседании представителей инспекции, Президиум считает, что заявление подлежит удовлетворению по следующим основаниям.

Подпункт 4 пункта 2 статьи 358 Кодекса содержит перечень транспортных средств, которые не являются объектом налогообложения. К их числу отнесены пассажирские и грузовые морские, речные и воздушные суда, находящиеся в собственности (на праве хозяйственного ведения или оперативного управления) организаций, основным видом деятельности которых является осуществление пассажирских и (или) грузовых перевозок.

Удовлетворяя требования предпринимателя, суды, рассматривающие данное дело, исходили из следующего.

Кудрявцев А.В. обладает правом собственности на речные суда, является индивидуальным предпринимателем и имеет соответствующее разрешение на занятие деятельностью по перевозке грузов и пассажиров. Кроме того, из решений Арбитражного суда Волгоградской области по другим делам (№ А12-33850/04-с36, А12-7979/05-с10, А12-30248/05-с51, А12-13231/06-с65, А12-11574/07-с51), которые вступили в законную силу, следует, что предприниматель осуществлял деятельность по перевозке пассажиров и грузов речными судами в 2004, 2005, 2006 годах и правомерно использовал льготу по уплате транспортного налога, предусмотренную подпунктом 4 пункта 2 статьи 358 Налогового кодекса Российской Федерации.

Применяя положения данной нормы, суды со ссылкой на взаимосвязь положений статьи 3 Кодекса внутреннего водного транспорта Российской Федерации со статьей 3 Закона Российской Федерации от 14.06.1995 № 88-ФЗ «О государственной поддержке малого предпринимательства в Российской Федерации», действовавшего в спорный налогооблагаемый период, признали, что условия осуществления одного и того же вида предпринимательской деятельности должны быть одинаковы вне зависимости, кто такой деятельностью занимается — юридическое лицо или имеющее статус предпринимателя физическое лицо.

По мнению судов, иное применение подпункта 4 пункта 2 статьи 358 Налогового кодекса Российской Федерации влечет ограничение индивидуального предпринимателя в правах, гарантированных ему статьей 19 Конституции Российской Федерации, предусматривающей принцип равенства всех перед законом.

Однако судами не учтено следующее.

Пунктом 1 статьи 56 Налогового кодекса Российской Федерации установлено, что льготами по налогам и сборам признаются предоставляемые отдельным категориям налогоплательщиков и плательщиков сборов предусмотренные законодательством о налогах и сборах преимущества по сравнению с другими налогоплательщиками или плательщиками сборов, включая возможность не уплачивать налог или сбор либо уплачивать их в меньшем размере.

Освобождение от уплаты налогов и сборов по своей природе — льгота, которая является исключением из принципа всеобщности и равенства налогообложения. Льготы всегда носят адресный характер, и их установление относится к исключительной прерогативе законодателя. Только законодатель вправе определить круг лиц, на который распространяются налоговые льготы.

Исключая из объекта обложения транспортным налогом морские, речные и воздушные суда, названные в подпункте 4 пункта 2 статьи 358 Налогового кодекса Российской Федерации, законодатель тем самым установил льготу по этому налогу для определенного круга лиц — организаций, у которых такие суда находятся в собственности (хозяйственном ведении или оперативном управлении) и основным видом деятельности которых является осуществление пассажирских и грузовых перевозок. Именно для этой категории плательщиков законодатель установил указанную льготу.

Следовательно, индивидуальный предприниматель, осуществляющий пассажирские и (или) грузовые перевозки, не является лицом, чьи суда освобождаются от обложения транспортным налогом.

Таким образом, правовые основания для признания недействительными требований инспекции от 08.04.2008 № 94443 и от 09.04.2008 № 55886 отсутствовали.

При названных обстоятельствах в соответствии с пунктом 1 статьи 304 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации оспариваемые судебные

Постановления Президиума

акты как нарушающие единообразие в толковании и применении арбитражными судами норм права подлежат отмене.

Учитывая изложенное и руководствуясь статьями 303, пунктом 3 части 1 статьи 305, статьей 306 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации

**ПОСТАНОВИЛ:**

решение Арбитражного суда Волгоградской области от 15.08.2008 по делу № А12-9970/08-с26 и постановление Федерального арбитражного суда Поволжского округа от 23.12.2008 по тому же делу отменить.

В удовлетворении заявленного требования Кудрявцеву А.В. отказать.

*Председательствующий А.А. Иванов*

Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 11/2009

## Порядок исчисления налога на игорный бизнес

Обязанность по исчислению налога на игорный бизнес возникает у налогоплательщика с момента начала деятельности фактически установленного объекта налогообложения.

### **ПОСТАНОВЛЕНИЕ Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 3000/09 Москва, 14 июля 2009 г.**

Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в составе:

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

членов Президиума: Витрянского В.В., Вышняк Н.Г., Иванниковой Н.П., Исайчева В.Н., Козловой О.А., Муриной О.Л., Нешатаевой Т.Н., Першутова А.Г., Сербаша С.В., Слесарева В.Л. —

рассмотрел заявление Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 5 по Нижегородской области о пересмотре в порядке надзора постановления Первого арбитражного апелляционного суда от 12.08.2008 и постановления Федерального арбитражного суда Волго-Вятского округа от 17.11.2008 по делу № А43-30630/2007-31-1020 Арбитражного суда Нижегородской области.

В заседании приняли участие представители заявителя — Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 5 по Нижегородской области — Зотин Д.Ф., Овчар О.В.

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

Индивидуальный предприниматель Ермаков Александр Алексеевич (далее — предприниматель) обратился в Арбитражный суд Нижегородской области с заявлением о признании недействительным решения Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 5 по Нижегородской области (далее — инспекция) от 01.11.2007 № 22/05-ПД в части доначисления 56 000 рублей налога на игорный бизнес, начисления 2433 рублей 75 копеек пеней и взыскания 5625 рублей штрафа (с учетом уточнения заявления).

Решением Арбитражного суда Нижегородской области от 05.03.2008 решение инспекции признано недействительным в части взыскания с предпринимателя 2812 рублей 50 копеек штрафа, в удовлетворении остальной части требования отказано.

## Постановления Президиума

Постановлением Первого арбитражного апелляционного суда от 12.08.2008 решение суда отменено, требование предпринимателя удовлетворено.

Федеральный арбитражный суд Волго-Вятского округа постановлением от 17.11.2008 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 отменить их, ссылаясь на нарушение судами единообразия в толковании и применении норм налогового законодательства, регламентирующих порядок исчисления и уплаты налога на игорный бизнес.

Проверив обоснованность доводов, содержащихся в заявлении и выступлениях присутствующих в заседании представителей участвующего в деле лица, Президиум считает, что оспариваемые судебные акты подлежат оставлению без изменения по следующим основаниям.

Как установлено судами и следует из материалов дела, инспекцией проведена выездная налоговая проверка предпринимателя по вопросу правильности исчисления и уплаты в бюджет налогов, в том числе налога на игорный бизнес.

В ходе проверки установлено неправильное исчисление налога на игорный бизнес в налоговой декларации по данному налогу за май 2007 года, выразившееся в неправомерном применении предпринимателем для 15 игровых автоматов одной второй налоговой ставки в соответствии с абзацем вторым пункта 3 статьи 370 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — Кодекс) для объектов налогообложения, установленных после 15-го числа текущего налогового периода. Инспекция считает, что спорные объекты налогообложения зарегистрированы 14.05.2007, поэтому подлежала применению полная ставка налога на игорный бизнес на основании абзаца первого пункта 3 статьи 370 Кодекса.

По результатам выездной налоговой проверки инспекцией принято решение от 01.11.2007 № 22/05-ПД, которым предпринимателю доначислены налоги, в том числе налог на игорный бизнес, начислены пени и взыскан штраф.

Не согласившись с решением инспекции, предприниматель оспорил его в арбитражном суде в указанной части.

Отказывая в удовлетворении требования предпринимателя, суд первой инстанции отметил, что фактическая эксплуатация 15 игровых автоматов с 16.05.2007 не является основанием для применения предпринимателем налоговой ставки в соответствии с абзацем вторым пункта 3 статьи 370 Кодекса. Поскольку заявление о регистрации объектов налогообложения предприниматель представил в инспекцию 14.05.2007, он обязан был исчислять и уплачивать с них налог на игорный бизнес за май 2007 года по налоговой ставке, установленной для этих объектов налогообложения.

Приняв во внимание смягчающие ответственность обстоятельства, суд первой инстанции уменьшил в два раза сумму штрафа, подлежащую взысканию с предпринимателя.

Отменяя решение суда первой инстанции и удовлетворяя требование предпринимателя в полном объеме, суд апелляционной инстанции пришел к выводу об отсутствии у инспекции оснований для доначисления налога на игорный бизнес, начисления пеней и взыскания штрафа, поскольку спорные объекты налогообложения фактически введены в эксплуатацию с 16.05.2007, то есть после 15-го числа текущего налогового периода.

Суд кассационной инстанции поддержал указанный вывод суда апелляционной инстанции.

Выводы судов апелляционной и кассационной инстанций являются обоснованными ввиду следующего.

Согласно подпункту 2 пункта 1 статьи 366 Кодекса объектом обложения налогом на игорный бизнес является игровой автомат.

В силу статьи 364 Кодекса игровой автомат — это специальное оборудование, установленное организатором игорного заведения и используемое для проведения азартных игр.

В соответствии с пунктом 1 статьи 370 Кодекса сумма налога на игорный бизнес исчисляется налогоплательщиком самостоятельно как произведение налоговой базы, определенной по каждому объекту налогообложения, и ставки налога, предусмотренной для каждого объекта налогообложения.

Исходя из пункта 3 статьи 370 Кодекса при установке нового объекта (новых объектов) налогообложения до 15-го числа текущего налогового периода сумма налога исчисляется как произведение общего количества объектов налогообложения (включая установленный новый объект налогообложения) и ставки налога, определенной для этих объектов налогообложения.

При установке нового объекта (новых объектов) налогообложения после 15-го числа текущего налогового периода сумма налога по такому объекту (объектам) за этот налоговый период исчисляется как произведение количества данных объектов налогообложения и одной второй ставки налога, установленной для названных объектов налогообложения.

Инспекция считает, что обязанность по исчислению налога на игорный бизнес возникла у предпринимателя с даты подачи в налоговый орган заявления о регистрации объектов налогообложения — игровых автоматов (с 14.05.2007).

Однако из пункта 3 статьи 370 Кодекса следует, что исчисление налога на игорный бизнес и размер налоговой ставки поставлены в зависимость от даты установки объекта налогообложения.

## Постановления Президиума

Из анализа приведенных норм Кодекса видно, что регистрация объекта налогообложения и его установка — разные события, не совпадающие по времени. При этом применение пониженной ставки налога зависит от момента установки объекта налогообложения.

Таким образом, из закона не следует, что объект обложения налогом на игорный бизнес считается установленным с момента его регистрации.

Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в информационном письме от 16.01.2007 № 116 «О применении пункта 2 статьи 366 Налогового кодекса Российской Федерации в части определения момента установки игрового автомата» разъяснил, что, исходя из смысла определения игрового автомата, содержащегося в статье 364 Кодекса, под установкой игрового автомата следует понимать размещение подготовленного к использованию для проведения азартных игр специального оборудования (автомата) в игорном заведении на территории, доступной для участников азартной игры.

Судом первой инстанции установлено, материалами дела подтверждается и предпринимателем не оспаривается, что заявление о регистрации 15 игровых автоматов представлено в инспекцию 14.05.2007, а игровые автоматы были установлены 16.05.2007.

В силу статьи 368 Кодекса налоговым периодом по налогу на игорный бизнес признается календарный месяц.

Таким образом, в соответствии с названными положениями Кодекса с 15 объектов налогообложения (игровых автоматов) предприниматель обязан исчислять и уплачивать налог на игорный бизнес за май 2007 года по одной второй налоговой ставки в соответствии с абзацем вторым пункта 3 статьи 370 Кодекса для объектов налогообложения, установленных после 15-го числа месяца (текущего налогового периода).

При названных обстоятельствах оспариваемые судебные акты являются законными и обоснованными, и потому подлежат оставлению без изменения.

Исходя из изложенного и руководствуясь статьей 303, пунктом 5 части 1 статьи 305, статьей 306 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации

**ПОСТАНОВИЛ:**

постановление Первого арбитражного апелляционного суда от 12.08.2008 и постановление Федерального арбитражного суда Волго-Вятского округа от 17.11.2008 по делу № А43-30630/2007-31-1020 Арбитражного суда Нижегородской области оставить без изменения.

Заявление Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 5 по Нижегородской области оставить без удовлетворения.

*Председательствующий А.А. Иванов*



Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 11/2009

### **Льгота по налогу на землю**

В 2005 году на территории муниципальных образований, где не был введен земельный налог в соответствии с главой 31 Налогового кодекса Российской Федерации, в силу пункта 13 статьи 12 Закона Российской Федерации от 11.10.1991 № 1738-1 «О плате за землю» могла быть применена льгота по земельному налогу только в отношении земельных участков, непосредственно используемых для хранения материальных ценностей, заложенных в мобилизационный резерв Российской Федерации.

### **ПОСТАНОВЛЕНИЕ Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 2518/09 Москва, 21 июля 2009 г.**

Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в составе:

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

членов Президиума: Андреевой Т.К., Бабкина А.И., Витрянского В.В., Вышняк Н.Г., Иванниковой Н.П., Козловой О.А., Сарбаша С.В., Слесарева В.Л. —

рассмотрел заявление Инспекции Федеральной налоговой службы по Мотовилихинскому району города Перми о пересмотре в порядке надзора постановления Федерального арбитражного суда Уральского округа от 11.11.2008 по делу № А50-5215/2008-А4 Арбитражного суда Пермского края.

В заседании приняли участие представители:

от заявителя — Инспекции Федеральной налоговой службы по Мотовилихинскому району города Перми — Демченкова Ю.Б., Овчар О.В., Самаркин В.В.;

от открытого акционерного общества «Пермский завод «Машиностроитель» — Паршин И.И., Савостикова Е.В.

Заслушав и обсудив доклад судьи Вышняк Н.Г. и объяснения представителей участвующих в деле лиц, Президиум установил следующее.

По результатам выездной налоговой проверки открытого акционерного общества «Пермский завод «Машиностроитель» (далее — общество) за период 2005—2006 годов Инспекция Федеральной налоговой службы по Мотовилихинскому району города Перми (далее — инспекция) вынесла решение от 02.04.2008 № 14-16-11/04829 ДСП, которым в числе прочего доначислила к уплате в бюджет 15 579 520 рублей 60 копеек земельного налога за 2005 год и начислила 4 015 143 рубля 13 копеек пеней за просрочку уплаты этого налога.

## Постановления Президиума

Основанием к доначислению налога послужило неправомерное, по мнению инспекции, применение обществом льготы, предусмотренной пунктом 13 статьи 12 Закона Российской Федерации от 11.10.1991 № 1738-1 «О плате за землю» (далее — Закон о плате за землю).

Не согласившись с решением инспекции, общество обратилось в Арбитражный суд Пермского края с требованием о признании недействительным этого ненормативного акта в части доначисления земельного налога и начисления соответствующих пеней.

Решением Арбитражного суда Пермского края от 11.06.2008 решение инспекции признано недействительным в части доначисления 36 784 рублей земельного налога и соответствующих пеней. В остальной части требования общества отклонены.

Постановлением Семнадцатого арбитражного апелляционного суда от 08.08.2008 решение оставлено без изменения.

Федеральный арбитражный суд Уральского округа постановлением от 11.11.2008 отменил названные судебные акты в части отказа в удовлетворении требований и удовлетворил их полностью.

В заявлении, поданном в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации, о пересмотре в порядке надзора постановления суда кассационной инстанции инспекция просит его отменить, указывая на нарушение норм права, и оставить без изменения решение суда первой инстанции и постановление суда апелляционной инстанции.

В отзыве на заявление общество просит оставить оспариваемый судебный акт без изменения как соответствующий действующему законодательству.

Проверив обоснованность доводов, изложенных в заявлении, отзыве на него и выступлениях присутствующих в заседании участвующих в деле лиц, Президиум считает, что оспариваемый судебный акт подлежит отмене по следующим основаниям.

На территории города Перми в 2005 году действовал Закон о плате за землю, в соответствии с пунктом 13 статьи 12 которого от уплаты земельного налога полностью освобождаются предприятия, научные организации и научно-исследовательские учреждения за земельные участки, непосредственно используемые для хранения материальных ценностей, заложенных в мобилизационный резерв Российской Федерации.

Суды первой и апелляционной инстанций установили, что в 2005 году общество использовало для хранения материальных ценностей, заложенных в мобилизационный резерв, один из объектов мобилизационного назначения — док-склад II отдела, расположенный на земельном участке площадью 2200 кв. метров, и лишь в отношении этого участка общество имеет право на льготу по земельному налогу. При этом суды учитывали данные, содержащиеся в Перечне земельных участков, на которых размещены объекты мобилизационного назначения, моби-

лизационные мощности, испытательные полигоны и склады для хранения всех видов мобилизационных запасов (резервов) (формы № 3) (далее — Перечень земельных участков, Перечень), представленном обществом в обоснование права на льготу в соответствии с требованиями Положения о порядке экономического стимулирования мобилизационной подготовки экономики, утвержденного Министерством экономического развития и торговли Российской Федерации, Министерством финансов Российской Федерации, Министерством Российской Федерации по налогам и сборам от 02.12.2002 № ГГ-181, № 13-6-5/9564, № БГ-18-01/3 (далее — Положение), а также сведения, полученные от руководителя головной службы по мобилизационной подготовке соответствующей отрасли — федерального государственного унитарного предприятия «НПО «Техномаш».

Отменяя судебные акты первой и апелляционной инстанций, суд кассационной инстанции указал, что исходя из пунктов 3.2, 3.7 Положения документальным подтверждением права на льготу по земельному налогу служит только Перечень земельных участков, представляемый в налоговый орган. Каких-либо других документов не требуется. Суд также отметил отсутствие у налогового органа доказательств неиспользования, кроме участка под док-складом II отдела, иных земельных участков, указанных в Перечне, для хранения материальных ценностей, заложенных в мобилизационный резерв Российской Федерации.

Между тем судом кассационной инстанции не учтено следующее.

Как следует из подпункта 3 пункта 1 статьи 21 Налогового кодекса Российской Федерации, налогоплательщики имеют право использовать льготы при наличии оснований и в порядке, установленном законодательством о налогах и сборах.

Согласно пункту 3.2 Положения для документального подтверждения права на льготу по земельному налогу организации подготавливают Перечень земельных участков. При этом указание на необходимость отражения в данном Перечне тех земельных участков, на которых размещались не мобилизационные запасы (резервы), а иные объекты мобилизационного назначения, было обусловлено следующим.

На момент утверждения Положения помимо освобождения от уплаты земельного налога в соответствии с пунктом 13 статьи 12 Закона о плате за землю не облагались таким налогом также земельные участки под объектами мобилизационного назначения, мобилизационными мощностями, законсервированными и не используемыми в текущем производстве, и испытательные полигоны. Эта льгота была введена Федеральным законом от 30.12.2001 № 194-ФЗ «О федеральном бюджете на 2002 год» и Федеральным законом от 24.12.2002 № 176-ФЗ «О федеральном бюджете на 2003 год» и действовала в 2002 — 2003 годах.

В 2005 году на территории муниципальных образований, где не был введен земельный налог в соответствии с главой 31 Налогового кодекса Российской Федерации, в силу пункта 13 статьи 12 Закона о плате за землю могла быть применена льгота по земельному налогу только в отношении земельных участков, непосредственно используемых для хранения материальных ценностей, заложенных в мобилизационный резерв Российской Федерации.

## Постановления Президиума

Следовательно, Перечень земельных участков, отражающий данные об участках, на которых расположены не только склады для хранения запасов (резервов), но и другие объекты мобилизационного назначения, не является безусловным доказательством права на льготу по земельному налогу в отношении всей площади перечисленных в нем участков.

Представленный обществом Перечень земельных участков содержит сведения об участках не только под складами, но и под производственными цехами, локомотивным депо, транспортным цехом, водоемом, насосной станцией, пожарным депо, станцией нейтрализации, компрессорной станцией, вспомогательными объектами, которые не предназначены для хранения материальных ценностей, заложенных в мобилизационный резерв Российской Федерации.

Указанное обстоятельство имело значение для решения по делу, что и было принято во внимание судами первой и апелляционной инстанций. При этом, проверяя правомерность заявленной обществом льготы, суды исследовали не только Перечень, но и другие документы.

Суд же кассационной инстанции ошибочно счел, что, кроме Перечня, иных доказательств права на льготу по налогу на землю не требуется, и признал, что эта льгота обоснованно применена обществом в отношении всех земельных участков, поименованных в представленном им Перечне, поскольку инспекция не доказала, что не все перечисленные земельные участки используются под хранение материальных ценностей, заложенных в мобилизационный резерв Российской Федерации.

Однако речь идет о льготе по налогу и обязанность обосновать право на ее применение лежала на налогоплательщике.

При названных обстоятельствах оспариваемый судебный акт как нарушающий единообразие в толковании и применении арбитражными судами норм права в соответствии с пунктом 1 статьи 304 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации подлежит отмене.

Учитывая изложенное и руководствуясь статьями 303, пунктом 5 части 1 статьи 305, статьей 306 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации

**ПОСТАНОВИЛ:**

постановление Федерального арбитражного суда Уральского округа от 11.11.2008 по делу № А50-5215/2008-А4 Арбитражного суда Пермского края отменить.

Решение Арбитражного суда Пермского края от 11.06.2008 и постановление Семнадцатого арбитражного апелляционного суда от 08.08.2008 по указанному делу оставить без изменения.

*Председательствующий А.А. Иванов*

Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 11/2009

## **Льготы по оплате коммунальных услуг**

Расходы, связанные с предоставлением льгот участковым уполномоченным милиции по оплате коммунальных услуг, не подлежат возмещению, поскольку они не предусмотрены законом.

### **ПОСТАНОВЛЕНИЕ Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 4910/09 Москва, 21 июля 2009 г.**

Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в составе:

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

членов Президиума: Андреевой Т.К., Витрянского В.В., Вышняк Н.Г., Ивановой Н.П., Козловой О.А., Сарбаша С.В., Слесарева В.Л. —

рассмотрел заявление Министерства финансов Российской Федерации в лице Управления Федерального казначейства по Приморскому краю о пересмотре в порядке надзора решения Арбитражного суда Приморского края от 26.11.2008 по делу № А51-8592/2008-23-212 и постановления Федерального арбитражного суда Дальневосточного округа от 27.02.2009 по тому же делу.

В заседании приняли участие представители:

от заявителя — Министерства финансов Российской Федерации (ответчика) — Пушаев В.Г.;

от краевого государственного унитарного предприятия «Примтеплоэнерго» (истца) — Суворова Ю.В.

Заслушав и обсудив доклад судьи Козловой О.А., а также объяснения представителей участвующих в деле лиц, Президиум установил следующее.

Краевое государственное унитарное предприятие «Примтеплоэнерго» в интересах филиала «Спасский» теплового района «Хорольский» обратилось в Арбитражный суд Приморского края с иском к Министерству финансов Российской Федерации в лице Управления Федерального казначейства по Приморскому краю, Департаменту финансов администрации Приморского края, администрации Хорольского муниципального района, Финансовому управлению администрации Хорольского муниципального района о взыскании 295 012 рублей 85 копеек расходов, связанных с предоставлением в период с января 2006-го по апрель 2007 года участковым уполномоченным милиции льгот по оплате коммунальных услуг в соответствии со статьей 30 Закона Российской Федерации от 18.04.1991 № 1026-1 «О милиции» (далее — Закон о милиции).

## Постановления Президиума

Решением Арбитражного суда Приморского края от 26.11.2008 исковое требование удовлетворено: с казны Российской Федерации взыскано 295 012 рублей 85 копеек расходов. В иске к остальным ответчикам отказано.

Решение суда мотивировано следующим. Истец в период с января 2006-го по апрель 2007 года за счет собственных средств в соответствии с Законом о милиции предоставлял льготы по оплате коммунальных услуг участковым уполномоченным милиции, проживающим в сельской местности.

Частью 3 статьи 30 Закона о милиции (в редакции Федерального закона от 30.06.2002 № 78-ФЗ) установлено, что участковые уполномоченные милиции, работающие в сельской местности и в поселках городского типа, и члены их семей, проживающие с ними, бесплатно обеспечиваются органами местного самоуправления жильем с отоплением и освещением в соответствии с установленными нормами.

Обязав органы местного самоуправления обеспечить предоставление льгот, законодатель не указал источник их финансирования.

Согласно пункту 3 статьи 4 Федерального закона от 25.09.1997 № 126-ФЗ «О финансовых основах местного самоуправления в Российской Федерации» увеличение расходов или уменьшение доходов местных бюджетов, возникшие в результате решений, принятых органами государственной власти Российской Федерации или органами государственной власти субъектов Российской Федерации, компенсируются органами, принявшими указанные решения.

Из этого суд делает вывод о том, что обязанности органа местного самоуправления по предоставлению бесплатного жилья с отоплением участковому уполномоченному милиции, работающему в сельской местности, корреспондирует обязанность Российской Федерации компенсировать из федерального бюджета соответствующие расходы.

Статья 26.3 Федерального закона от 06.10.1999 № 184-ФЗ «Об общих принципах организации законодательных (представительных) и исполнительных органов государственной власти субъектов Российской Федерации» не относит к полномочиям субъекта Российской Федерации финансирование за счет собственных средств бюджета субъекта Российской Федерации расходов, связанных с предоставлением участковым уполномоченным милиции, работающим в сельской местности и в поселках городского типа, льгот по оплате жилья и коммунальных услуг.

Исходя из положений статьи 84 Бюджетного кодекса Российской Федерации финансирование рассматриваемых льгот относится к расходным обязательствам Российской Федерации.

В 2006, 2007 годах денежные средства на эти цели из федерального бюджета Приморскому краю не передавались.

## Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 11/2009

Поскольку органы государственной власти Российской Федерации не обеспечили реализацию льгот, предусмотренных федеральным законодательством, суд первой инстанции на основании статей 16, 1069, 1071 Гражданского кодекса Российской Федерации удовлетворил исковое требование за счет казны Российской Федерации в лице Минфина России.

Федеральный арбитражный суд Дальневосточного округа постановлением от 27.02.2009 решение суда первой инстанции изменил: с Российской Федерации в лице Минфина России за счет казны Российской Федерации взыскал 295 012 рублей 85 копеек расходов, связанных с предоставлением льгот участковым уполномоченным. В остальном решение оставлено без изменения.

В заявлении, поданном в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации, о пересмотре указанных судебных актов в порядке надзора Минфин России просит отменить их, ссылаясь на неправильное применение норм материального права.

Проверив обоснованность доводов, изложенных в заявлении и выступлении присутствующих в заседании представителей участвующих в деле лиц, Президиум считает, что оспариваемые судебные акты подлежат отмене с принятием нового решения об отказе в удовлетворении искового требования по следующим основаниям.

В соответствии с частью 3 статьи 30 Закона о милиции (в редакции Федерального закона от 31.03.1999 № 68-ФЗ) сотрудникам милиции и проживающим с ними членам их семей предоставляется 50-процентная скидка в оплате коммунальных услуг. Названной нормой установлено, что данная льгота компенсируется из средств бюджетов, за счет которых финансируются подразделения милиции.

Частью 4 статьи 30 Закона о милиции (в редакции Федерального закона от 29.12.2000 № 163-ФЗ) предусмотрено, что участковые уполномоченные милиции, работающие в сельской местности и в поселках городского типа, и члены их семей, проживающие с ними, бесплатно обеспечиваются органами местного самоуправления жильем с отоплением и освещением в соответствии с установленными нормами.

Статьей 4 Федерального закона от 30.06.2002 № 78-ФЗ исключена с 01.07.2002 часть 3 статьи 30 Закона о милиции, предусматривавшая предоставление льгот по оплате коммунальных услуг сотрудникам милиции и проживающим с ними членам их семей; часть 4, обязывающая органы местного самоуправления бесплатно обеспечивать жильем с отоплением участковых уполномоченных милиции, работающих в сельской местности и в поселках городского типа, стала частью 3.

Таким образом, с учетом изменений, внесенных в Закон о милиции, на органы местного самоуправления возложена обязанность предоставить участковым уполномоченным милиции льготу в виде бесплатного жилья с отоплением и освещением (то есть благоустроенного), а не льготу по оплате коммунальных услуг.

Постановления Президиума

При таких обстоятельствах оспариваемые судебные акты в силу пункта 1 статьи 304 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации подлежат отмене как нарушающие единообразие в толковании и применении арбитражными судами норм права.

Учитывая изложенное и руководствуясь статьей 303, пунктом 3 части 1 статьи 305, статьей 306 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации

**ПОСТАНОВИЛ:**

решение Арбитражного суда Приморского края от 26.11.2008 по делу № А51-8592/2008-23-212 и постановление Федерального арбитражного суда Дальневосточного округа от 27.02.2009 по тому же делу отменить.

В удовлетворении искового требования краевого государственного унитарного предприятия «Примтеплоэнерго» отказать.

*Председательствующий А.А. Иванов*