

**ПРИМЕНЕНИЕ НАЛОГОВОГО И БЮДЖЕТНОГО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА****Обоснованность налоговой выгоды**

Согласно пункту 3 статьи 171 Налогового кодекса Российской Федерации налог на добавленную стоимость подлежит вычету покупателем — налоговым агентом при условии, что товары (работы, услуги) были приобретены им для осуществления операций, признаваемых объектом налогообложения, либо для перепродажи, и при их приобретении он удержал и уплатил налог из доходов иностранного юридического лица.

При этом право на налоговый вычет не может быть поставлено в зависимость от иных обстоятельств, не установленных главой 21 Кодекса.

**ПОСТАНОВЛЕНИЕ  
Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации  
№ 5002/08  
Москва, 2 сентября 2008 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., Валявиной Е.Ю., Вышняк Н.Г., Завьяловой Т.В., Иванниковой Н.П., Исайчева В.Н., Козловой О.А., Першутова А.Г., Сарбаша С.В., Юхнея М.Ф. —

рассмотрел заявление общества с ограниченной ответственностью «Рулог» о пересмотре в порядке надзора решения Арбитражного суда города Москвы от 16.10.2007 по делу № А40-67418/06-127-376, постановления Девятого арбитражного апелляционного суда от 26.12.2007 и постановления Федерального арбитражного суда Московского округа от 09.08.2007 по тому же делу.

В заседании приняли участие представители:

от заявителя — общества с ограниченной ответственностью «Рулог» — Попова О.А., Тихонова Н.А., Тэн В.Б.;

от Инспекции Федеральной налоговой службы № 32 по городу Москве — Беликова А.М., Марченко А.Н., Уткина В.М., Французов А.В.

Заслушав и обсудив доклад судьи Завьяловой Т.В. и объяснения представителей участвующих в деле лиц, Президиум установил следующее.

## Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 1/2009

В ходе камеральной налоговой проверки налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость за первый квартал 2006 года, представленной обществом с ограниченной ответственностью «Рулог» (далее — общество), Инспекцией Федеральной налоговой службы № 32 по городу Москве (далее — инспекция) установлены нарушения, послужившие основанием для принятия решения от 12.07.2006 № 4032, согласно которому обществу уменьшена на 3 296 757 рублей исчисленная в завышенных размерах сумма налога на добавленную стоимость, подлежащая возмещению по итогам отчетного периода, а также доначислено к уплате 41 325 рублей этого налога.

Общество обратилось в Арбитражный суд города Москвы с заявлением о признании недействительным данного решения инспекции.

Решением Арбитражного суда города Москвы от 16.01.2007 требование общества удовлетворено.

Постановлением Девятого арбитражного апелляционного суда от 24.04.2007 решение суда первой инстанции оставлено без изменения.

Федеральный арбитражный суд Московского округа постановлением от 09.08.2007 названные судебные акты в части вывода о правомерности применения обществом налоговых вычетов в сумме 2 928 602 рублей, уплаченных им в бюджет в качестве покупателя — налогового агента при приобретении услуг у иностранного юридического лица по договору от 28.12.2004 № 01-05, отменил, дело в отмененной части передал на новое рассмотрение в Арбитражный суд города Москвы; в остальной части упомянутые судебные акты оставил без изменения.

При этом суд кассационной инстанции указал на необходимость установления судами при оценке обоснованности заявленных налоговых вычетов таких обстоятельств и фактов, как предположительный срок ввода в эксплуатацию объекта, в отношении которого проводились консультации с компанией «Альфа Менеджмент ГмБХ» (Германия) (далее — компания), размер суммы непогашенного займа и предположительной суммы прибыли, планируемой к получению от реализуемого проекта.

При новом рассмотрении дела решением Арбитражного суда города Москвы от 16.10.2007 обществу отказано в удовлетворении требования о признании недействительным решения инспекции в части уменьшения исчисленной к возмещению суммы налога на добавленную стоимость за первый квартал 2006 года на 2 928 602 рубля.

Постановлением Девятого арбитражного апелляционного суда от 26.12.2007 решение суда от 16.10.2007 оставлено без изменения.

Суды первой и апелляционной инстанций признали обоснованными доводы инспекции о кабальности заключенного между обществом и создавшей его компанией договора об оказании консультационных услуг от 28.12.2004

## Постановления Президиума

№ 01/05, отсутствии у сторон сделки деловой цели, несоответствии расходов общества величине полученных доходов и, как следствие, отсутствию права на возмещение из бюджета сумм налога на добавленную стоимость, уплаченных обществом как налоговым агентом за счет привлеченных заемных средств.

В заявлении, поданном в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации, о пересмотре в порядке надзора решения суда первой инстанции от 16.10.2007, постановления суда апелляционной инстанции от 26.12.2007 и постановления суда кассационной инстанции от 09.08.2007 общество просит их отменить, ссылаясь на нарушение судами норм материального права.

В отзыве на заявление инспекция просит оставить названные 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 обжалуемые судебные акты подлежат отмене, решение Арбитражного суда города Москвы от 16.01.2007 и постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 24.04.2007 — оставлению без изменения по следующим основаниям.

Исходя из статьи 161 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — Кодекс) при реализации товаров (работ, услуг), местом реализации которых является территория Российской Федерации, налогоплательщиками — иностранными юридическими лицами, не состоящими на учете в налоговых органах в качестве налогоплательщиков, налоговая база по налогу на добавленную стоимость определяется налоговыми агентами, приобретающими товары (работы, услуги) у указанных иностранных лиц, как сумма дохода от реализации этих товаров (работ, услуг) с учетом налога.

Налоговые агенты обязаны исчислить, удержать у налогоплательщика и уплатить в бюджет соответствующую сумму налога вне зависимости от того, исполняют ли они обязанности налогоплательщика, связанные с исчислением и уплатой налога, и иные обязанности, определенные главой 21 Кодекса.

Судами установлено и инспекцией не оспаривается, что из средств, уплаченных компанией, общество в качестве налогового агента удержало и перечислило в бюджет 2 928 602 рубля налога на добавленную стоимость.

Согласно пункту 3 статьи 171 Кодекса налог на добавленную стоимость подлежит вычету покупателем — налоговым агентом — при условии, что товары (работы, услуги) были приобретены им для осуществления операций, признаваемых объектом налогообложения, либо для перепродажи, и при их приобретении он удержал и уплатил налог из доходов иностранного юридического лица.

## Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 1/2009

В случае несоблюдения именно указанных условий Кодекса возможен отказ в предоставлении налоговых вычетов лицам, уплатившим налог в бюджет в качестве налогового агента.

Общество является 100-процентной дочерней структурой компании и входит в международную группу компаний, осуществляющих свою деятельность в тридцати двух европейских странах, основной вид деятельности которых — организация сети внутренних и международных поставок и управление ею, а также оказание услуг логистики. Основным потребителем услуг являются рестораны быстрого питания «Макдоналдс».

Из материалов дела следует, что в течение 2005 года по договору от 28.12.2004 № 01/05 компания оказывала обществу консультационные услуги по управлению бизнесом, финансовому анализу, вопросам управления персоналом и развития бизнеса, по вопросам страхования, а также юридические и финансовые услуги на общую сумму 16 270 446 рублей.

Консультации проводились путем ведения телефонных переговоров, электронной переписки, совместных встреч и тренингов персонала. По факту оказания услуг сторонами составлены и подписаны соответствующие акты выполненных работ. Уплату обществом денежных средств в полном размере во исполнение названного договора инспекция не оспаривает.

Таким образом, обществом по договору приобретались услуги для осуществления операций, признаваемых объектом обложения налогом на добавленную стоимость, и соблюдение указанного условия наряду с подтверждением факта перечисления налога на добавленную стоимость в бюджет позволяло обществу претендовать на налоговый вычет в сумме, равной уплаченному ранее налогу. При этом право на налоговый вычет не может быть поставлено в зависимость от иных обстоятельств, не установленных главой 21 Кодекса.

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 или отсутствия разумных экономических или иных причин (деловой цели) в действиях налогоплательщика осуществляется исходя из оценки обстоятельств, свидетельствующих о его намерениях получить экономический эффект в результате реальной предпринимательской или иной экономической деятельности.

Услуги, оказанные компанией обществу, связаны с его предпринимательской деятельностью и по своему характеру способствуют ее осуществлению и развитию.

Заявляя о кабальности заключенного сторонами договора, инспекция в рамках положений статьи 40 Кодекса не приводит доводов относительно цены сделки, в том числе о ее завышении, и не указывает, в чем конкретно состоит неосновательно полученная обществом налоговая выгода.

Постановления Президиума

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:**

решение Арбитражного суда города Москвы от 16.10.2007 по делу № А40-67418/06-127-376, постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 26.12.2007 и постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 09.08.2007 по тому же делу отменить.

Решение Арбитражного суда города Москвы от 16.01.2007 и постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 24.04.2007 по названному делу оставить без изменения.

*Председательствующий А.А. Иванов*

Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 1/2009

### **Объект обложения налогом на доходы физических лиц**

Вывод инспекции и судов о том, что условно начисленные, но фактически не уплаченные таможенные платежи участником Особой экономической зоны в Магаданской области являются объектом обложения налогом на доходы физических лиц, противоречит налоговому законодательству.

### **ПОСТАНОВЛЕНИЕ Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 5932/08 Москва, 7 октября 2008 г.**

Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в составе:

председательствующего — первого заместителя Председателя Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации Валявиной Е.Ю.;

членов Президиума: Андреевой Т.К., Витрянского В.В., Горячевой Ю.Ю., Завьяловой Т.В., Иванниковой Н.П., Исайчева В.Н., Козловой О.А., Першутова А.Г., Слесарева В.Л. —

рассмотрел заявление индивидуального предпринимателя Беяева Вячеслава Геннадьевича о пересмотре в порядке надзора решения Арбитражного суда Магаданской области от 04.10.2007 по делу № А37-1084/2007-11/5 и постановления Федерального арбитражного суда Дальневосточного округа от 17.01.2008 по тому же делу.

В заседании приняли участие представители:

от заявителя — индивидуального предпринимателя Беяева В.Г. — Беяев В.Г.;

от Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 1 по Магаданской области — Кузнецов И.А.

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

Межрайонной инспекцией Федеральной налоговой службы № 1 по Магаданской области (далее — инспекция) проведена выездная налоговая проверка индивидуального предпринимателя Беяева В.Г. (далее — предприниматель), в том числе по вопросам правильности исчисления, удержания, полноты и своевременности перечисления в бюджет налога на доходы физических лиц за 2004—2005 годы.

По результатам проверки составлен акт от 30.03.2007 № 12.3Д38 и принято решение от 28.04.2007 № ИС-12.3-13/49, которым предприниматель, в

## Постановления Президиума

частности, привлечен к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения, предусмотренного статьей 122 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — Кодекс), за неполную уплату налога на доходы физических лиц за 2004, 2005 годы. Предпринимателю доначислено 542 282 рубля этого налога и 70 556 рублей 65 копеек пеней, поскольку, по мнению инспекции, им получена экономическая выгода в денежной форме.

Не согласившись с решением инспекции, предприниматель обратился в Арбитражный суд Магаданской области с требованием о признании его недействительным, в том числе в указанной части.

Решением суда первой инстанции от 04.10.2007 требование предпринимателя о признании недействительным решения инспекции в части доначисления налога на доходы физических лиц оставлено без удовлетворения.

Федеральный арбитражный суд Дальневосточного округа постановлением от 17.01.2008 решение суда оставил без изменения.

В заявлении, поданном в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации, о пересмотре в порядке надзора решения суда первой и постановления суда кассационной инстанций предприниматель просит их отменить, ссылаясь на неправильное применением судами норм права.

В отзыве на заявление инспекция 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 оспариваемые судебные акты в отношении налога на доходы физических лиц в части включения в налогооблагаемую базу суммы условно начисленных таможенных платежей подлежат отмене по следующим основаниям.

В соответствии с регистрационными свидетельствами, выданными администрацией Особой экономической зоны в Магаданской области, предприниматель (в рассматриваемый период) являлся участником Особой экономической зоны Магаданской области.

Федеральным законом от 31.05.1999 № 104-ФЗ «Об Особой экономической зоне в Магаданской области» предусмотрен особый налоговый режим для ее участников, закрепленный в статье 5 Закона и предусматривающий, что они при осуществлении хозяйственной деятельности на территории Особой экономической зоны и в пределах Магаданской области освобождаются от уплаты налогов в части, поступающей в федеральный бюджет (за исключением отчислений в Пенсионный фонд Российской Федерации и Фонд социального страхования Российской Федерации).

Статьей 5 Закона Магаданской области от 29.06.1999 № 75-ОЗ «Об Особой экономической зоне в Магаданской области» установлен порядок регистрации участников и порядок взимания регистрационных сборов. Пунктом 8 указанной статьи Закона предусмотрен порядок уплаты регистрационных сборов при таможенном оформлении товара в таможенном режиме «свободная таможенная зона», согласно которому регистрационный сбор уплачивается в процентном соотношении от суммы условно начисляемых таможенных платежей, которые подлежали бы фактической уплате (за исключением таможенного сбора за таможенное оформление) при выпуске декларируемых товаров для свободного обращения при ввозе товаров на территорию Особой экономической зоны.

Постановлением Правительства Российской Федерации от 22.08.2000 № 617 «О порядке контроля и учета операций с товарами, осуществляемых участниками Особой экономической зоны в Магаданской области на ее территории» определены Правила заполнения отчета об иностранных товарах, ввезенных на территорию Особой экономической зоны в Магаданской области, в силу которых участник Особой экономической зоны при заполнении отчета, представляемого в таможенные органы, указывает сумму условно начисленных таможенных платежей по товару, эквивалентную сумме таможенных платежей, подлежащих уплате его владельцем в случае, если бы он поместил товар под таможенный режим выпуска товара для свободного обращения.

Предприниматель во исполнение указанных положений исчислял таможенные платежи и уплачивал соответствующие суммы регистрационного сбора.

Вывод инспекции и судов о том, что условно начисленные, но фактически не уплаченные таможенные платежи участником Особой экономической зоны в Магаданской области являются объектом обложения налогом на доходы физических лиц, противоречит положениям налогового законодательства.

Согласно статье 41 Кодекса доходом признается экономическая выгода в денежной или натуральной форме, учитываемая в случае возможности ее оценки и в той мере, в которой такую выгоду можно оценить, и определяемая в соответствии с главами «Налог на доходы физических лиц», «Налог на прибыль (доход) организаций» Кодекса.

Статьей 210 Кодекса установлено, что при определении налоговой базы по налогу на доходы физических лиц учитываются все доходы налогоплательщика, полученные им как в денежной, так и в натуральной форме, или право на распоряжение которыми у него возникло, а также доходы в виде материальной выгоды, определяемой в соответствии со статьей 212 Кодекса.

Условно начисленные, но фактически не уплаченные таможенные платежи ни к одному из указанных видов доходов не относятся.



## Постановления Президиума

Кроме того, в силу статьи 56 Кодекса освобождение от уплаты налога является налоговой льготой, которая не относится к доходу, подлежащему обложению налогом на доходы физических лиц.

Следовательно, исчисленные таможенные платежи, от уплаты которых предприниматель освобожден, не могут признаваться доходом в смысле, придаваемом ему главой 23 Кодекса.

При названных обстоятельствах на основании пункта 1 статьи 304 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации оспариваемые судебные акты подлежат частичной 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 Магаданской области от 04.10.2007 по делу № А37-1084/2007-11/5 и постановление Федерального арбитражного суда Дальневосточного округа от 17.01.2008 по тому же делу в части отказа индивидуальному предпринимателю Беляеву В.Г. в удовлетворении заявления о признании недействительным решения Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 1 по Магаданской области от 28.04.2007 № ИС-12.3-13/49 в части включения в налогооблагаемую базу по налогу на доходы физических лиц суммы условно начисленных таможенных платежей отменить.

Решение инспекции в этой части признать незаконным.

В остальной части оспариваемые судебные акты оставить без изменения.

*Председательствующий Е.Ю. Валявина*

Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 1/2009

## **Обложение иностранных организаций налогом на прибыль**

Правомерность применения положений подпункта 4 пункта 1 статьи 309 и пункта 1 статьи 310 Налогового кодекса Российской Федерации обуславливается определением правовой природы договора.

### **ПОСТАНОВЛЕНИЕ Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 2747/08 Москва, 30 сентября 2008 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., Иванниковой Н.П., Исайчева В.Н., Козловой О.А., Нешатаевой Т.Н., Першутова А.Г., Полетаевой Г.Г., Сарбаша С.В., Слесарева В.Л., Юхнея М.Ф. —

рассмотрел заявление открытого акционерного общества «Авиакомпания «Сахалинские Авиатрассы» (ранее — федеральное государственное унитарное авиационное предприятие «Авиакомпания «Сахалинские Авиатрассы») о частичном пересмотре в порядке надзора решения суда первой инстанции от 09.01.2007, постановления суда апелляционной инстанции от 29.06.2007 Арбитражного суда Сахалинской области по делу № А59-3388/05-С24 и постановления Федерального арбитражного суда Дальневосточного округа от 08.11.2007 по тому же делу.

Заслушав и обсудив доклад судьи Полетаевой Г.Г., Президиум установил следующее.

Решением Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 1 по Сахалинской области (далее — инспекция) от 16.06.2005 № 11-06/19, вынесенным по результатам выездной налоговой проверки, открытое акционерное общество «Авиакомпания «Сахалинские Авиатрассы» (далее — общество) привлечено к налоговой ответственности за неуплату налога на добавленную стоимость, налога на прибыль, в том числе с доходов, выплаченных иностранному юридическому лицу, налога на доходы физических лиц; доначислены налоги, начислены пени и дополнительные платежи. Кроме того, обществу предложено уменьшить убытки, сложившиеся по результатам хозяйственной деятельности за 2002 год. Выставлены требования об уплате налогов и штрафа.

Основанием для доначисления суммы налога на прибыль, начисления пеней и привлечения его к ответственности послужили выводы инспекции о том,

## Постановления Президиума

что обществом в 2001 и 2002 годах в нарушение статей 10–12 Закона Российской Федерации от 27.12.1991 № 2116-1 «О налоге на прибыль предприятий и организаций» (далее — Закон о налоге на прибыль), подпункта 4 пункта 1 статьи 309 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — Кодекс) не исчислен, не удержан и не уплачен в бюджет налог с доходов, выплаченных иностранной компании.

Общество обратилось в Арбитражный суд Сахалинской области с заявлением о признании недействительными решения инспекции и требований об уплате налога и штрафа.

Решением Арбитражного суда Сахалинской области от 09.01.2007 заявленные требования общества удовлетворены частично: признаны недействительными пункты «г», «е», «ж» подпункта 2.1 пункта 2, пункт 2.2 решения налогового органа. В отношении признания незаконными выставленных инспекцией требований судом принят отказ общества от заявления, и в этой части производство по делу прекращено. В остальной части заявленного требования, в том числе по позиции, связанной с налогообложением доходов, выплаченных иностранному юридическому лицу, обществу отказано.

Постановлением суда апелляционной инстанции от 29.06.2007 решение суда первой инстанции оставлено без изменения.

Федеральный арбитражный суд Дальневосточного округа постановлением от 08.11.2007 указанные судебные акты изменил: признал недействительным решение инспекции от 16.06.2005 № 11-06/19 в части, касающейся расходов на оплату юридических услуг. В остальной части судебные акты оставил без изменения.

В заявлении, поданном в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации, о пересмотре в порядке надзора названных судебных актов общество просит их отменить в части отказа в удовлетворении его требования, касающегося налогообложения доходов, выплаченных иностранному юридическому лицу, ссылаясь на неправильное применение судами норм материального права.

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

Проверив обоснованность доводов, изложенных в заявлении и отзыве на него, Президиум считает, что упомянутые судебные акты подлежат частичной отмене с направлением дела на новое рассмотрение по следующим основаниям.

Согласно договору, заключенному между обществом и объединенной иностранной компанией «Авиационная международная телекоммуникационная ассоциация» (SITA) (далее — иностранная компания), а также выстав-

ленным иностранной компанией инвойсам, общество в 2001–2002 годах получило и оплатило информационные услуги, оказываемые через компьютерную программу «Габриэль», по автоматизированному бронированию международных авиаперевозок и управлению коммерческой загрузкой рейсов.

Налог на прибыль с дохода, выплаченного иностранной компании в 2001–2002 годах, общество не удержало и в бюджет не перечислило, полагая, что информационные услуги оказаны на территории Великобритании и США, а налог на доходы от услуг по обеспечению доступа к системе «Габриэль», оказанных на территории Российской Федерации, подлежал уплате филиалом иностранной компании, являющимся самостоятельным налогоплательщиком.

Инспекция, привлекая общество к налоговой ответственности и начисляя налог и пени, исходила из следующего. Иностранная компания оказывала обществу услуги по предоставлению программного продукта на территории Российской Федерации. В связи с этим для применения международного соглашения в целях освобождения от обязанности по удержанию налога с доходов иностранного юридического лица общество, по мнению инспекции, было обязано представить соответствующие документы, подтверждающие налоговое резидентство иностранной компании в Бельгии, заверенные компетентным органом, а также документы, подтверждающие факт уплаты налога на доходы по месту ее нахождения. Поскольку таких документов общество не представило, оно должно было при выплате дохода иностранной компании удержать с нее налог на прибыль.

Исходя из статей 1 и 3 Закона о налоге на прибыль плательщиками налога на прибыль являются организации, образованные в соответствии с законодательством иностранных государств, которые осуществляют предпринимательскую деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства, и налогообложению подлежит только та часть прибыли иностранного юридического лица, которая получена им в связи с деятельностью в Российской Федерации. Статьей 10 этого Закона определены виды доходов иностранных юридических лиц, не связанных с их деятельностью на территории Российской Федерации, подлежащих налогообложению в Российской Федерации. К таким доходам отнесены доходы от дивидендов, процентов от долевого участия в предприятиях с иностранными инвестициями, доходы от использования авторских прав, лицензий, от аренды и другие аналогичные доходы.

С введением в действие с 2002 года главы 25 Налогового кодекса Российской Федерации особенности налогообложения иностранных организаций, не осуществляющих деятельность через постоянное представительство в Российской Федерации и получающих доходы от источников в Российской Федерации, определены статьей 309 Кодекса. Как следует из пункта 1 названной статьи, перечисленные в нем виды доходов, с которых удерживается налог на прибыль, не связаны с предпринимательской деятельностью на территории Российской Федерации.

## Постановления Президиума

Положения подпункта 4 пункта 1 статьи 309 Кодекса, на которые ссылались суды, касаются использования авторских прав на объекты интеллектуальной собственности. При наличии международного соглашения об избежании двойного налогообложения в силу подпункта 4 пункта 2 статьи 310 Кодекса требуется подтверждение местонахождения иностранной организации в порядке, предусмотренном пунктом 1 статьи 312 Кодекса.

Согласно пункту 2 статьи 309 Кодекса доходы, полученные иностранной организацией от продажи товаров, иного имущества, имущественных прав, осуществления работ, оказания услуг на территории Российской Федерации, не приводящие к образованию постоянного представительства в соответствии со статьей 306 Кодекса, обложению налогом у источника выплаты не подлежат.

Иностранные компании, осуществляющие свою деятельность через постоянное представительство, в соответствии со статьей 3 Закона о налоге на прибыль, статьями 246, 306 и 307 Кодекса исполняют обязанность плательщика налога на прибыль самостоятельно.

Отказывая обществу в удовлетворении его требования в обжалуемой части, суды признали, что между сторонами заключен договор на оказание информационных услуг, не опровергнув довода инспекции о том, что по этому договору обществу передано право на использование программного продукта. Однако при вынесении решения суды руководствовались не положением пункта 2 статьи 309 Кодекса, а применили положения статьи 10 Закона о налоге на прибыль, подпункта 4 пункта 1 статьи 309 и пункта 1 статьи 310 Кодекса, определяющих особенности налогообложения доходов иностранных организаций от использования в Российской Федерации прав на объекты интеллектуальной собственности, на основании чего пришли к выводу о наличии у общества обязанности налогового агента по исчислению, удержанию и перечислению в бюджет налога на прибыль с доходов, выплаченных иностранной компании.

Судебные инстанции, не определив правовой природы договора, не обосновали правомерности применения положений подпункта 4 пункта 1 статьи 309, пункта 1 статьи 310 Кодекса. Кроме того, суды не рассмотрели вопроса, касающегося налогообложения доходов от оказания услуг филиалом иностранной компании, а также не дали оценки решению налогового органа в части возложения на налогового агента обязанности по уплате за счет собственных средств не удержанного им с налогоплательщика налога.

При таких обстоятельствах названные судебные акты в обжалуемой части нарушают единообразие в толковании и применении правовых норм, поэтому в силу пункта 1 статьи 304 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации подлежат отмене в части, касающейся налогообложения доходов, выплаченных иностранному юридическому лицу, дело — направлению на новое рассмотрение.

Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 1/2009

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

**ПОСТАНОВИЛ:**

решение суда первой инстанции от 09.01.2007, постановление суда апелляционной инстанции от 29.06.2007 Арбитражного суда Сахалинской области по делу № А59-3388/05-С24 и постановление Федерального арбитражного суда Дальневосточного округа от 08.11.2007 по тому же делу в части отказа в удовлетворении требования открытого акционерного общества «Авиакомпания «Сахалинские Авиатрассы» по эпизоду, связанному с налогообложением доходов иностранного юридического лица, отменить.

В отмененной части дело направить на новое рассмотрение в Арбитражный суд Сахалинской области.

В остальной части судебные акты оставить без изменения.

*Председательствующий А.А. Иванов*

Постановления Президиума

**Единый налог на вмененный доход**

Положения статей 346.26, 346.27 Налогового кодекса Российской Федерации не исключают возможности применения системы налогообложения в виде единого налога на вмененный доход в отношении розничной торговли товарами, изготовленными третьим лицом по заказу продавца и из принадлежащего продавцу сырья.

**ПОСТАНОВЛЕНИЕ  
Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации  
№ 6693/08  
Москва, 14 октября 2008 г.**

Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в составе:

председательствующего — первого заместителя Председателя Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации Валявиной Е.Ю.;

членов Президиума: Андреевой Т.К., Бабкина А.И., Витрянского В.В., Вышняк Н.Г., Зарубиной Е.Н., Иванниковой Н.П., Исайчева В.Н., Козловой О.А., Слесарева В.Л., Юхнея М.Ф. —

рассмотрел заявление индивидуального предпринимателя Серegiной Надежды Васильевны о пересмотре в порядке надзора постановления Федерального арбитражного суда Волго-Вятского округа от 29.02.2008 по делу № А17-706/2007, А17-933/2007 Арбитражного суда Ивановской области.

В заседании приняли участие представители:

от заявителя — индивидуального предпринимателя Серegiной Н.В. — Дрягина М.В., Серегина Н.В.;

от Инспекции Федеральной налоговой службы по городу Иваново — Петропольская А.Н., Пучков А.А., Уткина В.М.

Заслушав и обсудив доклад судьи Зарубиной Е.Н., а также объяснения представителей участвующих в деле лиц, Президиум установил следующее.

Инспекцией Федеральной налоговой службы по городу Иваново (далее — инспекция) проведена выездная налоговая проверка индивидуального предпринимателя Серegiной Н.В. (далее — предприниматель) по вопросам соблюдения законодательства о налогах и сборах за период с 01.01.2003 по 30.06.2006. В ходе проверки инспекцией сделан вывод о том, что предприниматель, осуществляя деятельность по производству швейных изделий (комплектов постельного белья) и их реализацию за наличный расчет, должна была уплачивать налоги в соответствии с общей системой налогообложения, однако в 2003–2005 годах необоснованно применяла специальный налого-

вый режим в виде единого налога на вмененный доход в отношении розничной торговли. Также инспекцией установлено неправильное исчисление налога на добавленную стоимость за I и II кварталы 2006 года. По результатам проверки инспекцией составлен акт от 06.10.2006 № 20/241 и вынесены решения от 25.10.2006 № 20/241 (о начислении налогов по общей системе налогообложения в общей сумме 597 565 рублей 89 копеек: налога на добавленную стоимость за период с III квартала 2003 года по II квартал 2006 года, налога на доходы физических лиц за 2004–2005 годы, единого социального налога за 2004–2005 годы, соответствующих пеней в общей сумме 84 154 рубля 98 копеек) и от 11.12.2006 № 20/241-1 (о привлечении к налоговой ответственности в виде взыскания штрафов на основании пункта 1 статьи 122 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — Кодекс) за неуплату налогов в общей сумме 120 913 рублей 18 копеек и на основании пункта 2 статьи 119 Кодекса за непредставление налоговых деклараций в виде взыскания штрафов в общей сумме 559 089 рублей 40 копеек).

Предприниматель не согласилась с вынесенными инспекцией решениями, полагая, что осуществляемая ею деятельность по розничной торговле швейными изделиями, изготовленными третьим лицом, подпадает под обложение единым налогом на вмененный доход, и обратилась в Арбитражный суд Ивановской области с заявлением о признании их незаконными: решения от 25.10.2006 № 20/241 — в части доначисления налогов и пеней; решения от 11.12.2006 № 20/241-1 — в части привлечения к налоговой ответственности за неуплату налогов и за непредставление налоговых деклараций (с учетом изменений и уточнений в порядке, предусмотренном статьей 49 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации).

Инспекция обратилась в Арбитражный суд Ивановской области с заявлением о взыскании с предпринимателя 680 002 рублей 8 копеек штрафов в соответствии с решением от 11.12.2006 № 20/241-1.

Определением от 17.05.2007 дела объединены в одно производство.

Решением Арбитражного суда Ивановской области от 22.08.2007 заявления предпринимателя и инспекции удовлетворены частично. Решения инспекции о начислении налогов и пеней и привлечении к налоговой ответственности признаны недействительными, за исключением начисления 2 рублей 31 копейки налога на добавленную стоимость за II квартал 2006 года в связи с неправильным заявлением налоговых вычетов, начисления 43 копеек пеней и 46 копеек штрафа за неполную уплату налога. С предпринимателя взыскан штраф в размере 46 копеек за неполную уплату налога на добавленную стоимость за II квартал 2006 года.

Постановлением Второго арбитражного апелляционного суда от 12.11.2007 решение суда первой инстанции оставлено без изменения.

При этом судами сделан вывод о том, что деятельность предпринимателя по розничной торговле швейными изделиями, изготовленными по ее заказу



## Постановления Президиума

третьим лицом, подпадает под обложение единым налогом на вмененный доход.

Федеральный арбитражный суд Волго-Вятского округа постановлением от 29.02.2008 отменил решение суда первой и постановление суда апелляционной инстанций в части признания недействительным решения инспекции от 25.10.2006 № 20/241 о начислении налогов и пеней, в удовлетворении заявления предпринимателя в этой части отказал, в остальной части судебные акты оставил без изменения.

Суд кассационной инстанции счел, что деятельность предпринимателя не относится к торговой, поскольку направлена на создание новых (измененных) товаров из закупленного сырья, и подлежит налогообложению в общеустановленном порядке, в связи с чем инспекцией обоснованно начислены налоги и пени. Оставляя в силе судебные акты в части признания недействительным решения инспекции о привлечении к налоговой ответственности и в части отказа в удовлетворении заявления о взыскании сумм налоговых санкций, суд кассационной инстанции исходил из того, что инспекцией не установлена вина предпринимателя в совершении налоговых правонарушений и не исследован вопрос о возможности уплаты ею налогов.

В заявлении, поданном в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации, о пересмотре в порядке надзора постановления суда кассационной инстанции предприниматель просит его отменить, ссылаясь на неправильное применение судом норм права.

В отзыве на заявление инспекция просит оставить постановление суда кассационной инстанции без изменения как соответствующее действующему законодательству.

Проверив обоснованность доводов, изложенных в заявлении, отзыве на него и выступлениях присутствующих в заседании представителей участвующих в деле лиц, Президиум считает, что постановление суда кассационной инстанции подлежит отмене, а решение суда первой и постановление суда апелляционной инстанций подлежат оставлению без изменения по следующим основаниям.

Согласно статье 346.26 Кодекса, статья 1 Закона Ивановской области от 28.11.2002 № 87-ОЗ «О системе налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности и признании утратившими силу актов законодательства Ивановской области о налогах» (в редакции, действовавшей в спорном периоде) система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности применяется в отношении деятельности по розничной торговле, осуществляемой через магазины и павильоны с площадью торгового зала по каждому объекту организации торговли не более 150 квадратных метров, палатки, лотки и другие объекты организации торговли, в том числе не имеющие стационарной торговой площади.

В силу статьи 346.27 Кодекса (в редакции, действовавшей до 01.01.2006) в целях единого налога на вмененный доход розничной торговлей признается торговля товарами и оказание услуг покупателям за наличный расчет, а также с использованием платежных карт. К данному виду предпринимательской деятельности не относится реализация подакцизных товаров, указанных в подпунктах 6—10 пункта 1 статьи 181 Кодекса, продуктов питания и напитков, в том числе алкогольных, как в упаковке и расфасовке изготовителя, так и без них, в барах, ресторанах, кафе и других точках общественного питания.

При этом в соответствии со сложившейся судебной-арбитражной практикой, сформированной постановлениями Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 07.10.2003 № 6884/03 и от 21.06.2005 № 2347/05, реализация в розницу продукции собственного производства (изготовления) розничной торговлей в целях единого налога на вмененный доход не признается.

В силу Федерального закона от 21.07.2005 № 101-ФЗ «О внесении изменений в главы 26.2 и 26.3 части второй Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые законодательные акты Российской Федерации о налогах и сборах, а также о признании утратившими силу отдельных положений законодательных актов Российской Федерации» с 01.01.2006 розничной торговлей в целях единого налога на вмененный доход признается предпринимательская деятельность, связанная с торговлей товарами (в том числе за наличный расчет, а также с использованием платежных карт) на основе договоров розничной купли-продажи, и к данному виду предпринимательской деятельности не относится, в частности, реализация продукции собственного производства (изготовления).

При рассмотрении дела судами всех трех инстанций установлено, что предприниматель закупала за наличный расчет ткань у индивидуальных предпринимателей Хрыстенко Л.В., Значковой И.Е., упаковочный материал у ООО «Европак», затем на основании договора на оказание услуг от 01.12.2002 передавала их предпринимателю Филинову Е.С. для пошива постельного белья, выплачивая ему вознаграждение за услуги по пошиву, получала от Филинова Е.С. изготовленные комплекты постельного белья в упакованном виде и реализовывала их покупателям за наличный расчет через торговую точку в торговом комплексе «Текстильщик».

Предприниматель лично пошив постельного белья не осуществляет. Инспекцией не установлена организация предпринимателем единого производственного цикла по изготовлению комплектов постельного белья, и на данное обстоятельство инспекция не ссылается. Филинов Е.С., осуществляющий пошив белья, самостоятельно уплачивает налоги по результатам своей предпринимательской деятельности. Следовательно, исходя из установленных судами обстоятельств Серегина Н.В. не является изготовителем товаров, ее предпринимательская деятельность заключается в розничной торговле изготовленными для нее третьим лицом швейными изделиями и получении прибыли именно от этого вида деятельности — розничной торго-

## Постановления Президиума

вли. Способ изготовления товаров (третьим лицом из давальческого сырья, принадлежащего предпринимателю) не влияет в данном случае на квалификацию предпринимателя в качестве продавца товаров, осуществляющего розничную торговлю через места организации торговли, а не в качестве изготовителя товаров.

Исходя из этого вывод суда кассационной инстанции о том, что предприниматель осуществляла реализацию товара собственного изготовления и ее деятельность не относится к торговой, так как направлена на создание новых (измененных) товаров из закупленного сырья, в связи с чем она была не вправе применять систему налогообложения в виде единого налога на вмененный доход в отношении розничной торговли, противоречит установленным фактическим обстоятельствам дела и основан на неправильном толковании норм материального права.

Таким образом, у суда кассационной инстанции отсутствовали основания для изменения судебных актов. Принятое им постановление нарушает единообразие в толковании и применении арбитражными судами норм права и в соответствии с пунктом 1 статьи 304 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации подлежит 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 Волго-Вятского округа от 29.02.2008 по делу № А17-706/2007, А17-933/2007 Арбитражного суда Ивановской области отменить.

Решение Арбитражного суда Ивановской области от 22.08.2007 и постановление Второго арбитражного апелляционного суда от 12.11.2007 по указанному делу оставить без изменения.

*Председательствующий Е.Ю. Валявина*

Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 1/2009

## **Налогообложение аренды помещений для проживания персонала дипломатических представительств**

Налоговая ставка 0 процентов по налогу на добавленную стоимость с реализации услуг по аренде помещений для проживания персонала дипломатических или приравненных к ним представительств, включая членов их семей, применяется на началах взаимности, закрепленной в международном договоре или фактически установленной по правилам пункта 7 статьи 164 Налогового кодекса Российской Федерации.

### **ПОСТАНОВЛЕНИЕ Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 6288/07 Москва, 23 сентября 2008 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., Горячевой Ю.Ю., Завьяловой Т.В., Иванниковой Н.П., Козловой О.А., Нешатаевой Т.Н., Першутова А.Г., Слесарева В.Л., Юхнея М.Ф. —

рассмотрел заявление Инспекции Федеральной налоговой службы № 4 по городу Москве о пересмотре в порядке надзора решения Арбитражного суда города Москвы от 20.07.2006 по делу № А40-31803/06-126-113, постановления Девятого арбитражного апелляционного суда от 30.10.2006 и постановления Федерального арбитражного суда Московского округа от 14.02.2007 по тому же делу.

В заседании приняли участие представители:

от заявителя — Инспекции Федеральной налоговой службы № 4 по городу Москве — Кривцова К.В., Харитонов К.Г., Шолохович С.Н.;

от федерального государственного унитарного предприятия «Главное производственно-коммерческое управление по обслуживанию дипломатического корпуса при Министерстве иностранных дел Российской Федерации» — Чивилёва О.А.

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

Федеральное государственное унитарное предприятие «Главное производственно-коммерческое управление по обслуживанию дипломатического кор-

## Постановления Президиума

пуга при Министерстве иностранных дел Российской Федерации» (далее — Управление) оказывало услуги по сдаче в аренду помещений для проживания сотрудников Информационно-культурного центра Венгерской Республики (далее — Центр Венгрии), Торгового отдела посольства Социалистической Республики Вьетнам (далее — Торговый отдел посольства Вьетнама), посольств стран Сомали, Конго, Мавритании и Южно-Африканской Республики.

Инспекцией Федеральной налоговой службы № 4 по городу Москве (далее — инспекция) в период с 21.06.2005 по 21.10.2005 проведена выездная налоговая проверка Управления. По ее результатам составлен акт от 12.12.2005 № 05-69 дсп и принято решение от 30.03.2006 № 12-69 дсп, которым Управлению доначислен налог на добавленную стоимость с реализации услуг по аренде, оказанных Торговому отделу посольства Вьетнама и Центру Венгрии, посольствам стран Сомали, Конго, Мавритании, Южно-Африканской Республики, начислены штраф и пени за его неуплату, а также доначислены налог на прибыль за 2002 год, пени и штраф за его неуплату.

Не согласившись с решением инспекции в указанной части, Управление обратилось в Арбитражный суд города Москвы с заявлением о признании его частично незаконным.

Решением Арбитражного суда города Москвы от 20.07.2006 решение инспекции признано незаконным в части доначисления налога на добавленную стоимость с реализации услуг по аренде помещений, оказанных Торговому отделу посольства Вьетнама и Центру Венгрии. В удовлетворении требования относительно посольств стран Сомали, Конго, Мавритании, Южно-Африканской Республики отказано.

Постановлением Девятого арбитражного апелляционного суда от 30.10.2006 решение суда первой инстанции оставлено без изменения.

Федеральный арбитражный суд Московского округа постановлением от 14.02.2007 решение суда первой инстанции и постановление суда апелляционной инстанции отменил в части признания незаконным решения инспекции в отношении доначисления пеней и штрафов за неуплату налогов на прибыль и на добавленную стоимость, за исключением эпизодов, связанных с Торговым отделом посольства Вьетнама и Центром Венгрии. Дело в отмененной части направил на новое рассмотрение в Арбитражный суд города Москвы

В остальной части судебные акты оставлены без изменения.

При новом рассмотрении дела решением Арбитражного суда города Москвы от 08.06.2007 решение инспекции признано незаконным в части начисления пеней и штрафов за неуплату налога на прибыль за 2002 год. В удовлетворении остальной части требований отказано.

Постановлением Девятого арбитражного апелляционного суда от 08.08.2007 решение суда первой инстанции от 08.06.2007 оставлено без изменения.

Федеральный арбитражный суд Московского округа постановлением от 15.11.2007 решение суда первой инстанции от 08.06.2007 и постановление суда апелляционной инстанции от 08.08.2007 изменил, исключив из резолютивной части решения Арбитражного суда города Москвы указание о признании недействительным оспариваемого решения инспекции в части начисления штрафа за неуплату налога на прибыль за 2002 год. В остальной части судебные акты оставлены без изменения.

В заявлении, поданном в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации, о пересмотре в порядке надзора решения Арбитражного суда города Москвы от 20.07.2006, постановления Девятого арбитражного апелляционного суда от 30.10.2006, постановления Федерального арбитражного суда Московского округа от 14.02.2007 инспекция просит их отменить в части применения Управлением налоговой ставки 0 процентов по налогу на добавленную стоимость с реализации услуг по аренде, оказанных Торговому отделу посольства Вьетнама и Центру Венгрии, ссылаясь на нарушение судами единообразия в толковании и применении норм права, и принять новый судебный акт.

В отзыве на заявление Управление просит оставить обжалуемые 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 оспариваемые судебные акты в части признания незаконным решения инспекции по эпизоду доначисления налога на добавленную стоимость с реализации услуг по аренде, оказанных Торговому отделу посольства Вьетнама, сумм штрафа и пеней, начисленных за неполную уплату указанного налога, подлежат отмене по следующим основаниям.

Исходя из пункта 1 статьи 23 Венской конвенции о дипломатических сношениях от 18.04.1961 (далее — Конвенция) аккредитуемое государство и глава представительства освобождаются от всех государственных, районных и муниципальных налогов, сборов и пошлин в отношении помещений представительства, собственных или наемных, кроме таких налогов, сборов и пошлин, которые представляют собой плату за конкретные виды обслуживания.

Однако в силу пункта 2 статьи 23 Конвенции установленные фискальные изъятия не касаются тех налогов, сборов и пошлин, которыми согласно законам государства пребывания облагаются лица, заключающие контракты с аккредитуемым государством или главой представительства.

Следовательно, Конвенция затрагивает вопросы освобождения посольств и дипломатических агентов в отношении уплаты прямых налогов и не регламентирует порядка уплаты косвенных налогов, в том числе связанных с арендой помещений в государстве пребывания для проживания дипломатического и административно-технического персонала.

## Постановления Президиума

При этом нормы международного права не исключают предоставления государством особого режима налогообложения на основании положений национального права с учетом взаимности.

Вопросы применения налоговой ставки 0 процентов по налогу на добавленную стоимость при реализации товаров (работ, услуг) для официального пользования иностранными дипломатическими и приравненными к ним представительствами или для личного пользования дипломатическим и административно-техническим персоналом этих представительств, а также освобождения от налогообложения в отношении услуг по аренде помещений для иностранных граждан, организаций и дипломатического персонала урегулированы в пункте 1 статьи 149 и подпункте 7 пункта 1 статьи 164 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — Кодекс).

Решая проблемы налогообложения дипломатических представительств и организаций, приравненных к ним, в случае аренды ими помещений следует руководствоваться подпунктом 7 пункта 1 статьи 164 Кодекса и утвержденным в соответствии с ним перечнем иностранных государств, в отношении представительств которых (и приравненных к ним организаций) применяется указанная норма на основе взаимности.

Как определено подпунктом 7 пункта 1 статьи 164 Кодекса, обложение налогом на добавленную стоимость по налоговой ставке 0 процентов производится при реализации товаров (работ, услуг) для официального пользования иностранными дипломатическими и приравненными к ним представительствами или для личного пользования дипломатического или административно-технического персонала этих представительств, включая проживающих вместе с ними членов их семей.

Режим применения налоговой ставки 0 процентов зависит от того, в каких целях используется арендованное помещение — в официальных (дипломатических) или частных (личных).

В случае если договор аренды жилого помещения подписан от имени посольства, он считается заключенным для официальных нужд независимо от того, что квартира арендуется для проживания персонала посольства. Реализация данных услуг подлежит обложению налогом на добавленную стоимость по налоговой ставке 0 процентов при условии взаимности — если законодательством соответствующего иностранного государства установлен аналогичный порядок в отношении дипломатических и приравненных к ним представительств Российской Федерации, дипломатического и административно-технического персонала этих представительств (включая проживающих вместе с ними членов их семей) либо если такая норма предусмотрена в международном договоре Российской Федерации.

Иностранные государства, в отношении представительств которых применяются упомянутые положения Кодекса на основании принципа взаимности, определяются в международном договоре Российской Федерации или в

перечнях, составляемых Министерством иностранных дел Российской Федерации совместно с Министерством финансов Российской Федерации (фактическая взаимность).

При использовании перечней, к которым отсылает статья 164 Кодекса, необходимо иметь в виду, что отсутствие в графах «Существующие ограничения» или «Товары, работы, услуги» ссылки на аренду помещений (зданий) не препятствует применению данной статьи, поскольку такое указание в этих списках содержится в графе «Прочие услуги».

Договоры аренды помещений были заключены с Торговым отделом посольства Вьетнама и Центром Венгрии для использования под размещение административного аппарата и проживания их сотрудников, не являющихся гражданами России, за исключением случаев двойного гражданства, и членов их семей.

Особенности налогообложения Центра Венгрии на основе взаимности обусловлены Соглашением между Правительством Союза Советских Социалистических Республик и Правительством Венгерской Народной Республики о создании и деятельности культурного, научного и информационного центра ВНР в Советском Союзе от 26.02.1988 (далее — Соглашение).

Статьей 10 Соглашения определено: Советская Сторона обеспечивает венгерских граждан, направляемых на работу в Центр Венгрии, квартирами на тех же условиях, как и работников иностранных дипломатических или консульских учреждений в СССР.

В перечне государств, в отношении дипломатических представительств которых и их персонала применяется налоговая ставка 0 процентов по налогу на добавленную стоимость, определенном Министерством Российской Федерации по налогам и сборам на период действия договоров аренды жилых помещений, указана Венгерская Республика, в отношении которой предусмотрено применение налоговой ставки 0 процентов по налогу на добавленную стоимость без ограничений при оказании «Прочих видов работ (услуг)».

Таким образом, режим обложения налогом на добавленную стоимость услуг по аренде жилых помещений в ситуации, когда Центр Венгрии выступает арендатором квартир для проживания своих сотрудников из числа венгерских граждан, аналогичен режиму обложения налогом на добавленную стоимость идентичных услуг, предоставляемых Посольству Венгерской Народной Республики в Москве, что подтверждено действующим международным договором и доказательствами наличия фактической взаимности.

Признавая незаконным оспариваемое решение инспекции в части доначисления налога на добавленную стоимость при реализации услуг по аренде помещений для проживания сотрудников, оказанных Торговому отделу посольства Вьетнама, суды ошибочно обосновали свои выводы наличием взаимности.



## Постановления Президиума

Международный договор, регламентирующий порядок обложения данных услуг налогом на добавленную стоимость по налоговой ставке 0 процентов, между Российской Федерацией и Социалистической Республикой Вьетнам не заключен. Фактическая взаимность также не подтверждена, поскольку в перечнях, свидетельствующих о ее наличии, в отношении Социалистической Республики Вьетнам предусмотрена возможность применения налоговой ставки 0 процентов по налогу на добавленную стоимость с реализации услуг по предоставлению и аренде помещений только в отношении главы дипломатического представительства. На дипломатический, административно-технический персонал и членов их семей данное положение не распространяется. Налогообложение услуг по аренде квартир для этих лиц производится в общеустановленном режиме.

В данных обстоятельствах суды неправоммерно вынесли решение о признании незаконным оспариваемого решения инспекции в части обложения услуг по аренде помещений для проживания сотрудников Торгового отдела посольства Вьетнама налогом на добавленную стоимость по налоговой ставке 20 процентов в размере 6 239 474 рублей, соответствующих сумм штрафа и пеней.

Таким образом, в указанной части оспариваемые судебные акты нарушают единообразие в толковании и применении арбитражными судами норм права, а также публичные интересы, поэтому в силу пунктов 1, 3 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 города Москвы от 20.07.2006 по делу № А40-3 1803/06-126-113, постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 30.10.2006, постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 14.02.2007 по тому же делу в части удовлетворения требования федерального государственного унитарного предприятия «Главное производственно-коммерческое управление по обслуживанию дипломатического корпуса при Министерстве иностранных дел Российской Федерации» о признании незаконным решения Инспекции Федеральной налоговой службы № 4 по городу Москве от 30.03.2006 № 12-69 дсп в отношении доначисления налога на добавленную стоимость с реализации услуг, оказанных Торговому отделу Посольства Социалистической Республики Вьетнам, в размере 6 239 474 рублей, начисления соответствующих сумм штрафа и пеней отменить.

В этой части в удовлетворении заявленного Управлением требования отказать.

В остальной части названные судебные акты оставить без изменения.

*Председательствующий А.А. Иванов*

Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 1/2009

## **Компенсация расходов за счет казны Российской Федерации**

Компенсация расходов медицинского учреждения на стационарное обследование лиц, подлежащих постановке на воинский учет и призыву на военную службу, в силу пункта 7 статьи 1 Федерального закона «О воинской обязанности и военной службе» должна производиться за счет казны Российской Федерации.

### **ПОСТАНОВЛЕНИЕ Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 14167/07 Москва, 30 сентября 2008 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., Исайчева В.Н., Козловой О.А., Ксенофонтовой Н.А., Першутова А.Г., Сарбаша С.В., Слесарева В.Л., Юхнея М.Ф. —

рассмотрел заявление муниципального учреждения здравоохранения «Городская клиническая больница № 7» о пересмотре в порядке надзора постановления Федерального арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 16.08.2007 по делу № А33-28041/2005 Арбитражного суда Красноярского края.

В заседании приняли участие представители:

от Военного комиссариата Кировского и Ленинского районов города Красноярска (ответчика) — Винник С.Ю.;

от Министерства здравоохранения и социального развития Российской Федерации (третьего лица) — Андреева А.А.;

от Министерства обороны Российской Федерации, Военного комиссариата Красноярского края, Сибирского военного округа (третьих лиц) — Винник С.Ю.

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

Муниципальное учреждение здравоохранения «Городская клиническая больница № 7» (далее — больница) обратилось в Арбитражный суд Крас-

## Постановления Президиума

ноярского края с иском к Военному комиссариату Кировского района города Красноярска (в настоящее время — Военный комиссариат Кировского и Ленинского районов города Красноярска; далее — военкомат) и Российской Федерации о взыскании субсидиарно 108 505 рублей 42 копейки задолженности за медицинские услуги, оказанные по договору от 01.01.2005.

В качестве третьих лиц, не заявляющих самостоятельных требований относительно предмета спора, к участию в деле привлечены Красноярский краевой фонд обязательного медицинского страхования, Министерство здравоохранения и социального развития Российской Федерации, Министерство финансов Российской Федерации в лице Управления Федерального казначейства по Красноярскому краю, Сибирский военный округ, Военный комиссариат Красноярского края, Министерство обороны Российской Федерации, Агентство здравоохранения и лекарственного обеспечения администрации Красноярского края.

Решением суда первой инстанции от 02.02.2007 в удовлетворении иска отказано.

Суд признал заключенный между больницей и военкоматом договор оказания услуг от 01.01.2005 ничтожным как противоречащий специальной правоспособности военкомата — бюджетного учреждения, принявшего на себя денежные обязательства, бюджетное финансирование которых в период образования задолженности не было предусмотрено.

Расходы на медицинские услуги, являвшиеся предметом упомянутого договора, суд счел подлежащими компенсации за счет средств обязательного медицинского страхования.

Постановлением суда апелляционной инстанции от 02.05.2007 решение суда первой инстанции отменено. Суд апелляционной инстанции, согласившись с констатацией ничтожности договора, признал расходы больницы на оказание названных услуг подлежащими финансированию в силу закона за счет средств Российской Федерации и взыскал их из казны Российской Федерации.

Федеральный арбитражный суд Восточно-Сибирского округа постановлением от 16.08.2007 постановление суда апелляционной инстанции отменил, решение суда первой инстанции оставил без изменения.

В заявлении, поданном в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации, о пересмотре в порядке надзора постановления суда кассационной инстанции больница просит его отменить как нарушающее единообразие в толковании и применении арбитражными судами норм права, а также право муниципальных учреждений здравоохранения на компенсацию понесенных затрат.

## Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 1/2009

В отзыве на заявление Министерство здравоохранения и социального развития Российской Федерации поддерживает требование больницы о взыскании спорной суммы с военкомата и — в субсидиарном порядке — с государства.

В отзыве на заявление Министерство финансов Российской Федерации просит оставить постановление суда кассационной инстанции без изменения как законное и обоснованное.

Проверив обоснованность доводов, изложенных в заявлении, отзывах на него и выступлениях присутствующих в заседании представителей участвующих в деле лиц, Президиум считает, что оспариваемое постановление суда кассационной инстанции подлежит отмене, постановление суда апелляционной инстанции — оставлению без изменения по следующим основаниям.

В соответствии с Положением о военных комиссариатах, утвержденным Указом Президента Российской Федерации от 15.10.1999 № 1372, на военные комиссариаты возложены задачи по организации и проведению мероприятий по постановке граждан на воинский учет и призыву на военную службу и обеспечению совместно с органами исполнительной власти субъектов Российской Федерации и органами местного самоуправления своевременного медицинского освидетельствования, медицинского обследования и медицинского осмотра граждан при постановке их на воинский учет, призыве на военную службу (пункт 12 раздела II).

В целях выполнения названных задач в 2005 году на территории Кировского и Ленинского районов города Красноярска между районным военкоматом и больницей заключен договор об оказании медицинских услуг от 01.01.2005, согласно которому военкомат обязался оплачивать проведенное больницей стационарное обследование ежемесячно при поступлении денежных средств на финансирование данной статьи федерального бюджета.

Однако из-за отсутствия финансирования военкомат не оплатил оказанные больницей в 2005 году медицинские услуги, в связи с чем возник настоящий спор.

Исковое требование предъявлено из договора, но основанием возникновения обязанности военкомата по оплате медицинских услуг является не договор.

Вопросы, связанные с исполнением воинской обязанности, регулируются Федеральным законом от 28.03.1998 № 53-ФЗ «О воинской обязанности и военной службе» (далее — Закон от 28.03.1998 № 53-ФЗ), согласно пункту 7 статьи 1 которого компенсация расходов, понесенных организациями и гражданами в связи с его исполнением, — расходное обязательство Российской Федерации, осуществляемое в порядке, установленном Правительством Российской Федерации.

## Постановления Президиума

Порядок компенсации таких расходов определен в Правилах компенсации расходов, понесенных организациями и гражданами Российской Федерации в связи с реализацией Федерального закона «О воинской обязанности и военной службе», утвержденных постановлением Правительства Российской Федерации от 01.12.2004 № 704.

Из положений пункта 2, абзаца первого пункта 4 Правил следует: выплата компенсации за медицинское обследование граждан в связи с постановкой на воинский учет и призывом на военную службу осуществляется военным комиссариатом из поступивших ему на лицевой счет в территориальном органе Федерального казначейства бюджетных средств в пределах лимитов бюджетных обязательств и объемов финансирования расходов по соответствующим кодам бюджетной классификации Российской Федерации.

Военкомату в 2005 году бюджетные средства на цели медицинского обследования призывников выделены не были.

Однако отсутствие финансирования не означает, что услуги больницы не должны быть оплачены. Это обстоятельство делает невозможным удовлетворение иска за счет военкомата исходя из условий его договора с больницей.

Несмотря на то что договорные отношения военных комиссариатов с медицинскими учреждениями не предусмотрены Законом от 28.03.1998 № 53-ФЗ, у судов не имелось оснований для признания договора от 01.01.2005 ничтожным, так как он законодательству не противоречит.

Расходы больницы подлежат компенсации государством, поскольку это прямо предусмотрено Законом от 28.03.1998 № 53-ФЗ.

Источник денежных средств, необходимых для проведения медицинского обследования контингента военкомата, — казна — определяется также направленностью их расходования, каковой является осуществление военными комиссариатами публичной функции обеспечения исполнения воинской обязанности.

Суд апелляционной инстанции правильно установил основание возникновения обязанности по оплате оказанных медицинских услуг — Закон от 28.03.1998 № 53-ФЗ — и источник взыскания спорной суммы — казну Российской Федерации, поэтому его постановление следует оставить в силе.

Напротив, суд кассационной инстанции необоснованно поддержал выводы суда первой инстанции, исходившего из того, что расходы на медицинское обследование контингента военкомата должны погашаться больницей за счет поступающих ей средств обязательного медицинского страхования в соответствии с законодательством об охране здоровья граждан.

При названных обстоятельствах оспариваемое постановление суда кассационной инстанции нарушает единообразие в толковании и применении

Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 1/2009

арбитражными судами норм права, поэтому подлежит отмене на основании пункта 1 статьи 304 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации.

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 16.08.2007 по делу № А33-28041/2005 Арбитражного суда Красноярского края отменить.

Постановление суда апелляционной инстанции Арбитражного суда Красноярского края от 02.05.2007 по тому же делу оставить без изменения.

*Председательствующий А.А. Иванов*