

Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 3/2009

ПРИМЕНЕНИЕ НАЛОГОВОГО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА

Презумпция невиновности налогоплательщика

Содержание пункта 12 статьи 12 Закона Российской Федерации «О плате за землю» в части, имеющей отношение к освобождению от уплаты земельного налога за земли, занятые ремонтными заводами гражданской авиации, свидетельствует о правовой неопределенности этой нормы, устранить которую путем ее толкования не представляется возможным. В связи с этим спор необходимо решить, основываясь на пункте 7 статьи 3 Налогового кодекса Российской Федерации, согласно которому все неустраиваемые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика (плательщика сборов).

ПОСТАНОВЛЕНИЕ

Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации

№ 6520/08

Москва, 11 ноября 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., Витрянского В.В., Вышняк Н.Г., Завьяловой Т.В., Иванниковой Н.П., Исайчева В.Н., Козловой О.А., Наумова О.А., Никифорова С.Б., Першутова А.Г., Сарбаша С.В., Слесарева В.Л., Юхнея М.Ф. —

рассмотрел заявление открытого акционерного общества «Научно-производственное объединение «Сатурн» о пересмотре в порядке надзора решения Арбитражного суда Ярославской области от 31.08.2007 по делу А82-4715/2007-14, постановления Второго арбитражного апелляционного суда от 06.11.2007 и постановления Федерального арбитражного суда Волго-Вятского округа от 03.03.2008 по тому же делу.

В заседании приняли участие представители:

от заявителя — открытого акционерного общества «Научно-производственное объединение «Сатурн» — Сивенкова Л.Л.;

от Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 3 по Ярославской области — Виноградова В.Г., Пивоварова Т.В., Уткина В.М.

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

Открытое акционерное общество «Научно-производственное объединение «Сатурн» (далее — общество) обратилось в Арбитражный суд Ярославской области с заявлением о признании недействительным решения Межрайонной

Постановления Президиума

инспекции Федеральной налоговой службы № 3 по Ярославской области (далее — инспекция) от 15.05.2007 № ИК 11-21/12558 в части начисления 24 181 498 рублей земельного налога за 2003 год и 1 231 981 рубля 61 копейки пеней.

Решением Арбитражного суда Ярославской области от 31.08.2007 требование общества оставлено без удовлетворения.

Постановлением Второго арбитражного апелляционного суда от 06.11.2007 решение суда первой инстанции оставлено без изменения.

Федеральный арбитражный суд Волго-Вятского округа постановлением от 03.03.2008 решение суда первой инстанции и постановление суда апелляционной инстанции оставил без изменения.

В заявлении, поданном в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации, о пересмотре указанных судебных актов в порядке надзора общество просит отменить их со ссылкой на нарушение норм налогового законодательства и принять новый судебный акт, не передавая дело на новое рассмотрение.

В отзыве на заявление инспекция 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 заявление подлежит удовлетворению по следующим основаниям.

Общество создано в результате приватизации Рыбинского моторостроительного завода. Основным видом его деятельности является ремонт авиадвигателей для самолетов гражданской авиации.

Тридцать семь процентов акций общества находятся в федеральной собственности (распоряжение Совета Министров — Правительства Российской Федерации от 11.06.1993 № 1032-р).

Инспекция на основании акта от 20.03.2007 № 68 камеральной налоговой проверки уточненной налоговой декларации по земельному налогу за 2003 год, представленной обществом 07.12.2006, приняла решение от 15.05.2007 № ИК 11-21/12558 о начислении ему 24 181 498 рублей земельного налога и пеней на эту сумму.

Инспекция полагала, что общество необоснованно исчислило земельный налог с учетом льготы, предусмотренной пунктом 12 статьи 12 Закона Российской Федерации от 11.10.1991 № 1738-1 «О плате за землю» (далее — Закон о плате за землю), поскольку его имущество не отнесено к федеральной собственности.

Суды согласились с доводами инспекции, указав в судебных актах на то, что ремонтные заводы гражданской авиации освобождаются от уплаты земельного налога лишь в случае, если они находятся в федеральной собственности.

Между тем судами не учтено следующее.

Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 3/2009

Названная правовая норма в спорный период действовала в такой редакции: от уплаты земельного налога полностью освобождаются государственные предприятия связи, акционерные общества связи, контрольный пакет акций которых принадлежит государству, обеспечивающие распространение (трансляцию) государственных программ телевидения и радиовещания, а также осуществляющие деятельность в интересах обороны Российской Федерации, государственные предприятия водных путей и гидросооружений Министерства транспорта Российской Федерации, предприятия, государственные учреждения и организации морского и речного транспорта, в том числе за земли, покрытые водой, и искусственно созданные территории при строительстве гидротехнических сооружений, за земли, занятые федеральными автомобильными дорогами общего пользования, аэродромами, аэропортами и ремонтными заводами гражданской авиации, сооружениями и объектами аэронавигации, отнесенными к федеральной собственности.

Содержание пункта 12 статьи 12 Закона о плате за землю в части, имеющей отношение к освобождению от уплаты земельного налога за земли, занятые ремонтными заводами гражданской авиации, свидетельствует о правовой неопределенности этой нормы, устранить которую путем ее толкования не представляется возможным.

В связи с этим спор необходимо решить, основываясь на пункте 7 статьи 3 Налогового кодекса Российской Федерации, согласно которому все неустраняемые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика (плательщика сборов).

При таких обстоятельствах следует признать, что у общества имелись основания для исчисления земельного налога с применением льготы, предусмотренной пунктом 12 статьи 12 Закона о плате за землю.

Поскольку оспариваемые судебные акты нарушают единообразие в толковании и применении арбитражными судами норм материального права, они 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 Ярославской области от 31.08.2007 по делу № А82-4715/2007-14, постановление Второго арбитражного апелляционного суда от 06.11.2007 и постановление Федерального арбитражного суда Волго-Вятского округа от 03.03.2008 по тому же делу отменить.

Решение Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 3 по Ярославской области от 15.05.2007 № ИК 11-21/12558 в части начисления 24 181 498 рублей земельного налога за 2003 год и пеней на эту сумму признать недействительным.

Председательствующий А.А. Иванов

Постановления Президиума

**Обоснованность получения налоговой выгоды
Рентабельность деятельности налогоплательщика**

Решение налогового органа о привлечении к налоговой ответственности за неполную уплату налога на добавленную стоимость и доначислении этого налога признано недействительным, так как налогоплательщиком соблюдены требования налогового законодательства для подтверждения обоснованности применения им налоговых вычетов.

**ПОСТАНОВЛЕНИЕ
Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации
№ 7419/07
Москва, 11 ноября 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., Витрянского В.В., Вышняк Н.Г., Завьяловой Т.В., Иванниковой Н.П., Исайчева В.Н., Козловой О.А., Муриной О.Л., Першутова А.Г., Сарбаша С.В., Слесарева В.Л., Юхнея М.Ф. —

рассмотрел заявление общества с ограниченной ответственностью «ТрансМарк» о пересмотре в порядке надзора решения Арбитражного суда города Москвы от 03.08.2007 по делу № А40-65694/06-151-391, постановления Девятого арбитражного апелляционного суда от 10.10.2007 и постановления Федерального арбитражного суда Московского округа от 12.03.2008 по тому же делу.

В заседании приняли участие представители:

от заявителя — общества с ограниченной ответственностью «ТрансМарк» — Александра Р.А., Бейли Э.Д., Билык Р.А., Бортняев М.Б., Воропаев С.Ю., Кишкун О.А., Сергеев А.В., Смирнов И.А.;

от Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 48 по городу Москве — Ильин П.А., Кутдузов Н.Р., Фатеров К.М., Французов А.В., Уткина В.М.

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

Общество с ограниченной ответственностью «ТрансМарк» (далее — общество) обратилось в Арбитражный суд города Москвы с заявлением к Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 48 по городу Москве (далее — инспекция) о признании частично недействительным ее решения от 03.10.2006 № 119/16.

Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 3/2009

С учетом уточнения заявления общество просит отменить названное решение инспекции в части доначисления 277 580 756 рублей 44 копеек налога на прибыль (пункт 2.1 «б») и 68 309 045 рублей пеней по этому налогу (пункт 2.1 «г»); взыскания 54 966 646 рублей штрафа по налогу на прибыль на основании пункта 1 статьи 122 Налогового кодекса Российской Федерации (пункт 1); доначисления 178 186 610 рублей налога на добавленную стоимость (пункт 2.1 «в») и 61 693 453 рублей пеней по данному налогу (пункт 2.1 «д»); взыскания 23 969 209 рублей штрафа на основании указанной нормы по налогу на добавленную стоимость (пункт 1).

Решением Арбитражного суда города Москвы от 12.12.2006 в удовлетворении заявления обществу отказано.

Постановлением Девятого арбитражного апелляционного суда от 15.02.2007 решение суда оставлено без изменения.

Федеральный арбитражный суд Московского округа постановлением от 25.05.2007 названные судебные акты изменил. В части, касающейся доначисления налога на добавленную стоимость, пеней по этому налогу и привлечения общества к налоговой ответственности за его неуплату, решение суда первой инстанции и постановление суда апелляционной инстанции отменены, дело в отмененной части направлено на новое рассмотрение в Арбитражный суд города Москвы. В остальной части упомянутые судебные акты оставлены без изменения.

При новом рассмотрении дела решением Арбитражного суда города Москвы от 03.08.2007 в удовлетворении требования о признании недействительным решения инспекции в части доначисления 178 186 610 рублей налога на добавленную стоимость и 61 693 453 рублей пеней по этому налогу и взыскания 23 969 209 рублей штрафа обществу отказано.

Постановлением Девятого арбитражного апелляционного суда от 10.10.2007 решение суда оставлено без изменения.

Федеральный арбитражный суд Московского округа постановлением от 12.03.2008 решение суда первой инстанции от 03.08.2007 и постановление суда апелляционной инстанции от 10.10.2007 оставил без изменения.

В заявлении, поданном в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации, о пересмотре в порядке надзора решения суда первой инстанции от 03.08.2007, постановления суда апелляционной инстанции от 10.10.2007 и постановления суда кассационной инстанции от 12.03.2008 общество просит их отменить, заявленное им требование удовлетворить.

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 подлежит удовлетворению по следующим

Постановления Президиума

основаниям. В ходе выездной налоговой проверки инспекцией установлено, что применение обществом в 2002 — 2004 годах налоговых вычетов по налогу на добавленную стоимость не соответствует положениям, содержащимся в пунктах 1 и 2 статьи 171 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — Кодекс).

Отказывая обществу в удовлетворении требований о признании недействительным решения инспекции по эпизодам, касающимся налога на добавленную стоимость, суды исходили из таких обстоятельств.

Общество заключило лицензионные договоры на приобретение товарных знаков пива «Миллер», «Старопрамен», «Велкопоповицкий Козел», «Золотая Бочка», «Три Богатыря», «Хольстен» с иностранными организациями на условиях внесения платежей в размере 4—10 процентов дохода от стоимости реализованного пива и сублицензионные договоры с обществом с ограниченной ответственностью «Калужская пивоваренная компания» (далее — пивоваренная компания) с внесением платежей в размере 0,1 процента дохода от реализации пивоваренной компанией своей продукции. Поскольку сумма лицензионных платежей общества превысила сумму полученных им сублицензионных платежей, суды согласились с мнением инспекции о нерентабельности деятельности общества. Приняв во внимание наличие у общества и пивоваренной компании одного учредителя, значительной разницы в ставках по лицензионным и сублицензионным платежам, суды сочли применение обществом налогового вычета по налогу на добавленную стоимость по лицензионным платежам, направленным на получение необоснованной налоговой выгоды и уменьшение налогооблагаемой базы.

Кроме того, суды исходили из того, что общество заключило лицензионные договоры по упомянутым товарным знакам с иностранными организациями до 01.01.2002, тогда как сублицензионные договоры с пивоваренной компанией на те же товарные знаки заключены позднее. В связи с этим суды сделали вывод о неиспользовании обществом в проверяемом периоде товарных знаков для осуществления операций, признаваемых объектами налогообложения в соответствии с главой 21 Кодекса.

Между тем судами не учтено следующее.

Основная цель деятельности общества состоит в извлечении прибыли от реализации пивоваренной продукции (пункты 3.1, 3.2 устава).

В период до первого января 2002 года общество приобрело лицензионные права на упомянутые товарные знаки для их передачи по сублицензионным соглашениям с целью организации производства пива.

На основе лицензионных соглашений в 2002—2003 годах общество заключило сублицензионные соглашения с пивоваренной компанией, в соответствии с которыми ей предоставлены права на производство и реализацию пива под названными товарными знаками и получение сублицензионных платежей по ставке 0,1 процента дохода пивоваренной компании, полученного от реализации лицензионной пивоваренной продукции. Одно из условий соглашений — реализация

Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 3/2009

пивоваренной компанией произведенной продукции этих товарных знаков исключительно обществу.

Эта обязанность закреплена и в договоре поставки, и дополнительных соглашениях к нему. Таким образом, передавая права на производство пива по сублицензионным договорам, общество получило возможность производить и реализовывать в Российской Федерации пивоваренную продукцию указанных марок.

В соответствии с положениями статьи 146 Кодекса операции по передаче прав на товарные знаки на основе сублицензионных договоров и операции по реализации товара (пивоваренной продукции) являются объектами налогообложения по налогу на добавленную стоимость.

Суммы налога на добавленную стоимость, удержанные обществом из сумм лицензионных платежей в качестве налогового агента и уплаченные в бюджет, учитывались в качестве налоговых вычетов согласно статьям 171 и 172 Кодекса.

Пунктом 3 статьи 171 Кодекса установлено: 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.

Факт уплаты обществом налога на добавленную стоимость в бюджет инспекцией не оспаривается.

Передача по сублицензионным договорам прав на использование товарных знаков по цене, более низкой, чем та, по которой эти права приобретены обществом, расценена инспекцией как его недобросовестность.

Однако в силу статьи 173 Кодекса сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, исчисляется по итогам каждого налогового периода как уменьшенная на сумму налоговых вычетов, общая сумма налога — в соответствии со статьей 166 Кодекса как сумма, полученная в результате сложения исчисленных сумм налога в связи с реализацией товаров.

Поскольку в рассматриваемом случае общество исчисляет налог на добавленную стоимость не только исходя из сумм лицензионных платежей, но и из объемов реализации продукции, нельзя признать правильным вывод инспекции о получении обществом необоснованной налоговой выгоды, так как он основан на анализе отдельных экономических показателей, учитываемых при налогообложении, без учета иных критериев.

Кроме того, рентабельность деятельности предприятия определяется не сопоставлением цен на товары (работы, услуги), реализованные налогоплательщиком, с ценами на товары (работы, услуги), приобретенные им, а экономическими результатами хозяйственной деятельности в целом.

Постановления Президиума

Согласно акту выездной налоговой проверки от 14.09.2006 № 58/16 общество в проверяемом периоде получало стабильный доход, следовательно, его деятельность рентабельна.

При таких обстоятельствах обжалуемые судебные акты нарушают единообразие в толковании и применении арбитражными судами норм права, поэтому согласно пункту 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 Москвы от 03.08.2007 по делу № А40-65694/06-151-391, постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 10.10.2007 и постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 12.03.2008 по тому же делу отменить.

Решение Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 48 по городу Москве от 03.10.2006 № 119/16 в части доначисления обществу с ограниченной ответственностью «ТрансМарк» 178 186 610 рублей налога на добавленную стоимость (пункт 2.1 «в»), 61 693 453 рублей пеней по этому налогу (пункт 2.1 «д») и взыскания 23 969 209 рублей штрафа (пункт 1) признать недействительным.

Председательствующий А.А. Иванов

Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 3/2009

Обоснованность получения налоговой выгоды Реальность расходов и достоверность подтверждающих документов

В силу положений статей 49, 51 Гражданского кодекса Российской Федерации организации, не прошедшие государственную регистрацию в качестве юридических лиц, не приобретают правоспособности юридического лица, что влечет негативные налоговые последствия для участников данных правоотношений.

ПОСТАНОВЛЕНИЕ Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 7588/08 Москва, 18 ноября 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., Витрянского В.В., Вышняк Н.Г., Завьяловой Т.В., Исайчева В.Н., Козловой О.А., Першутова А.Г., Сарбаша С.В., Слесарева В.Л., Юхнея М.Ф. —

рассмотрел заявление индивидуального предпринимателя Якубовского Александра Александровича о пересмотре в порядке надзора постановления суда апелляционной инстанции Арбитражного суда Кемеровской области от 29.10.2007 по делу № А27-5203/2007-2 и постановления Федерального арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 20.02.2008 по тому же делу.

В заседании приняли участие представители Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 11 по Кемеровской области — Бастрыкина Л.И., Иншина Ц.К., Уткина В.М.

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

Межрайонная инспекция Федеральной налоговой службы № 11 по Кемеровской области (далее — инспекция) по результатам выездной налоговой проверки соблюдения предпринимателем Якубовским А.А. (далее — предприниматель) требований налогового законодательства за период с 01.01.2005 по 31.12.2005 вынесла решение от 21.02.2007 № 16-12-27/25 о привлечении его к налоговой ответственности, предусмотренной пунктом 1 статьи 122 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — Кодекс), а также доначислила налог на доходы физических лиц, единый социальный налог и налог на добавленную стоимость и начислила пени за несвоевременную их уплату.

Предприниматель обратился в Арбитражный суд Кемеровской области с заявлением о признании недействительным решения инспекции в части доначисления

Постановления Президиума

121 760 рублей налогов, начисления соответствующих пеней и взыскания 24 352 рублей штрафов (с учетом уточнения предмета спора в порядке, определенном статьей 49 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации).

Основанием для принятия решения инспекции в оспариваемой части послужили ее выводы о недостоверности счетов-фактур, представленных предпринимателем в обоснование права на налоговый вычет по налогу на добавленную стоимость, и о том, что понесенные им расходы, принимаемые в целях исчисления налога на доходы физических лиц и единого социального налога, нельзя признать документально подтвержденными.

Решением суда первой инстанции от 27.08.2007 требование предпринимателя удовлетворено.

Суд счел: предприниматель подтвердил факт реального осуществления хозяйственных операций, предполагающий уплату налога на добавленную стоимость в бюджет с оборота по реализации товаров, а следовательно, право на соответствующий налоговый вычет, и признал документально подтвержденными и обоснованными его расходы по приобретению товаров у общества с ограниченной ответственностью «Фирма «ВМТ» (далее — фирма «ВМТ»), что является основанием для их учета в целях исчисления налога на доходы физических лиц и единого социального налога.

Постановлением суда апелляционной инстанции от 29.10.2007 решение суда первой инстанции отменено, в удовлетворении заявленного требования отказано.

Федеральный арбитражный суд Западно-Сибирского округа постановлением от 20.02.2008 постановление суда апелляционной инстанции оставил без изменения.

Суды апелляционной и кассационной инстанций исходили из того, что контрагент предпринимателя — фирма «ВМТ» — не состоит на налоговом учете в инспекции Федеральной налоговой службы по городу Томску и не зарегистрирована в Едином государственном реестре юридических лиц, следовательно, первичные учетные документы оформлены несуществующим юридическим лицом и это лишает предпринимателя права по принятию понесенных им расходов при исчислении налога на доходы физических лиц и единого социального налога, а также возможности заявить налоговый вычет по налогу на добавленную стоимость.

В заявлении, поданном в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации, о пересмотре в порядке надзора указанных постановлений судов апелляционной и кассационной инстанций предприниматель просит их отменить, ссылаясь на нарушение судами норм материального права.

В отзыве на заявление инспекция просит оставить названные судебные акты без изменения как соответствующие налоговому законодательству.

Проверив обоснованность доводов, изложенных в заявлении, отзыве на него и выступлениях присутствующих в заседании представителей инспекции, Прези-

диум считает, что обжалуемые судебные акты подлежат оставлению без изменения по следующим основаниям.

Исходя из подпункта 1 пункта 1 статьи 227 Кодекса физические лица, зарегистрированные в установленном действующим законодательством порядке и осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, исчисление и уплату налога производят от суммы доходов, полученных от осуществления такой деятельности.

Согласно статье 210 Кодекса при определении налоговой базы по налогу на доходы физических лиц учитываются все доходы налогоплательщика, полученные им как в денежной, так и в натуральной формах, или право на распоряжение которыми у него возникло, а также доходы в виде материальной выгоды. Налоговая база определяется как денежное выражение доходов, подлежащих налогообложению, уменьшенных на сумму налоговых вычетов, предусмотренных статьями 218–221 Кодекса.

В силу статьи 221 Кодекса при исчислении налоговой базы по налогу на доходы физических лиц право на получение профессиональных налоговых вычетов имеют налогоплательщики, указанные в пункте 1 статьи 227 Кодекса, — в сумме фактически произведенных ими и документально подтвержденных расходов, непосредственно связанных с извлечением доходов. Состав расходов, принимаемых к вычету, определяется налогоплательщиком самостоятельно в порядке, аналогичном порядку определения расходов для целей налогообложения, установленному главой «Налог на прибыль организаций» Кодекса.

В соответствии со статьей 236 Кодекса объектом обложения единым социальным налогом для налогоплательщиков — индивидуальных предпринимателей признаются доходы от предпринимательской либо иной профессиональной деятельности за вычетом расходов, связанных с их извлечением.

Налоговая база указанных налогоплательщиков определяется как сумма доходов, полученных ими за налоговый период от предпринимательской либо иной профессиональной деятельности, за вычетом расходов, связанных с их извлечением. При этом состав расходов, принимаемых к вычету, определяется в порядке, аналогичном порядку определения состава затрат, установленных для плательщиков налога на прибыль.

Согласно статье 252 Кодекса расходы — обоснованные и документально подтвержденные затраты, осуществленные (понесенные) налогоплательщиком; обоснованные расходы — экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме; документально подтвержденные расходы — затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством Российской Федерации. Расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

Таким образом, при решении вопроса о возможности принятия расходов в целях исчисления налога на доходы физических лиц и единого социального налога

Постановления Президиума

необходимо исходить из реальности этих расходов, произведенных для приобретения товаров (работ, услуг), а также их документального подтверждения.

На основании пункта 1 статьи 171 Кодекса налогоплательщик имеет право уменьшить общую сумму налога на добавленную стоимость, исчисленную в соответствии со статьей 166 Кодекса, на установленные этой статьей налоговые вычеты. Вычетам подлежат суммы данного налога, предъявленные налогоплательщику и уплаченные им при приобретении товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации в отношении товаров (работ, услуг), приобретаемых для осуществления операций, признаваемых объектами налогообложения в силу главы 21 Кодекса, и товаров (работ, услуг), приобретаемых для перепродажи.

В статье 172 Кодекса (в редакции, действовавшей в рассматриваемый период) определен порядок применения налоговых вычетов, согласно которому налоговые вычеты, установленные статьей 171 Кодекса, производятся на основании счетов-фактур, выставленных продавцами при приобретении налогоплательщиком товаров (работ, услуг), документов, подтверждающих фактическую уплату сумм налога, либо на основании иных документов в случаях, предусмотренных пунктами 3, 6–8 статьи 171 Кодекса. Вычетам подлежат суммы налога, предъявленные налогоплательщику и уплаченные им при приобретении товаров (работ, услуг), после принятия на учет указанных товаров (работ, услуг) с учетом особенностей, предусмотренных этой статьей, и при наличии соответствующих первичных документов.

Следовательно, исполнив упомянутые требования Кодекса, налогоплательщик вправе претендовать на получение налогового вычета при исчислении налога на добавленную стоимость.

Вместе с тем согласно пункту 2 статьи 9 Федерального закона от 21.11.1996 № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» (далее — Закон) первичные учетные документы принимаются к учету, если они составлены по форме, представленной в альбомах унифицированных форм первичной документации, а документы, форма которых не определена в этих альбомах, должны содержать следующие обязательные реквизиты: наименование документа, дату составления документа, наименование организации, от имени которой составлен документ, содержание хозяйственной операции, измерители хозяйственной операции в натуральном и денежном выражении, наименование должностей лиц, ответственных за совершение хозяйственной операции и правильность ее оформления, личные подписи указанных лиц.

Таким образом, перечисленные требования Закона касаются не только полноты заполнения всех реквизитов, но и достоверности содержащихся в них сведений.

В соответствии с позицией, изложенной в пункте 1 постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» представление налогоплательщиком в налоговый орган всех надлежащим образом оформленных документов, предусмотренных законодательством о налогах и сборах, в целях получения налоговой выгоды является основанием для

Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 3/2009

ее получения, если налоговым органом не доказано, что сведения, содержащиеся в этих документах, неполны, недостоверны и (или) противоречивы.

В настоящем деле в обоснование произведенных расходов предприниматель представил инспекции и суду счета-фактуры, товарные накладные, контрольно-кассовые чеки, подтверждающие, по его мнению, приобретение и оплату товара (рыба и мясопродукты).

Однако согласно сообщению инспекции Федеральной налоговой службы по городу Томску от 01.02.2007 фирма «ВМТ» — контрагент предпринимателя — не состоит на налоговом учете в данной инспекции, сведения об этой организации в Едином государственном реестре юридических лиц отсутствуют, под указанным идентификационным номером иная организация также не зарегистрирована.

В силу положений статей 49, 51 Гражданского кодекса Российской Федерации организации, не прошедшие государственную регистрацию в качестве юридических лиц, не приобретают правоспособности юридического лица, а их действия, направленные на установление, изменение и прекращение гражданских прав и обязанностей, не могут быть признаны сделками, что влечет негативные налоговые последствия для участников данных правоотношений.

Оценив представленные в материалы дела доказательства, суды апелляционной и кассационной инстанций пришли к правильному выводу об отсутствии у предпринимателя правовых оснований для учета в целях налогообложения произведенных им расходов по приобретению товара у фирмы «ВМТ».

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

ПОСТАНОВИЛ:

постановление суда апелляционной инстанции Арбитражного суда Кемеровской области от 29.10.2007 по делу № А27-5203/2007-2 Арбитражного суда Кемеровской области и постановление Федерального арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 20.02.2008 по тому же делу оставить без изменения.

Заявление предпринимателя Якубовского Александра Александровича оставить без удовлетворения.

Председательствующий А.А. Иванов

**Обоснованность получения налоговой выгоды
Реальность расходов и достоверность подтверждающих документов**

Применение налоговых вычетов по налогу на добавленную стоимость и отнесение сумм, уплаченных за товар поставщику, на расходы при исчислении налога на прибыль правомерны лишь при наличии документов, отвечающих требованиям достоверности.

**ПОСТАНОВЛЕНИЕ
Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации
№ 9299/08
Москва, 11 ноября 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., Витрянского В.В., Горячевой Ю.Ю., Завьяловой Т.В., Зориной М.Г., Иванниковой Н.П., Исайчева В.Н., Козловой О.А., Сарбаша С.В., Слесарева В.Л., Першутова А.Г., Юхнея М.Ф. —

рассмотрел заявление закрытого акционерного общества «Кестрой 1» о пересмотре в порядке надзора решения Арбитражного суда города Москвы от 07.09.2007 по делу № А40-16436/07-107-121, постановления Девятого арбитражного апелляционного суда от 26.12.2007 и постановления Федерального арбитражного суда Московского округа от 28.04.2008 по тому же делу.

В заседании приняли участие представители:

от заявителя — закрытого акционерного общества «Кестрой 1» — Лукьянова Л.Е., Смирнов И.А.;

от Инспекции Федеральной налоговой службы № 15 по городу Москве — Орлова С.В., Уткина В.М., Французов А.В.

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

Закрытое акционерное общество «Кестрой 1» (далее — общество «Кестрой 1», общество) обратилось в Арбитражный суд города Москвы с заявлением о признании недействительным решения Инспекции Федеральной налоговой службы № 15 по городу Москве (далее — инспекция) от 29.03.2007 № 32745 в части привлечения общества к налоговой ответственности по пункту 1 статьи 122 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — Кодекс), доначисления налога на прибыль и налога на добавленную стоимость, начисления соответствующих сумм пеней, а также уменьшения возмещения по налогу на добавленную стоимость.

Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 3/2009

Решением Арбитражного суда города Москвы от 07.09.2007 требования общества удовлетворены частично.

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

Федеральный арбитражный суд Московского округа постановлением от 28.04.2008 решение суда первой инстанции и постановление суда апелляционной инстанции оставил без изменения.

Отказывая обществу «Кестрой 1» в признании недействительным решения инспекции по эпизоду поставки ему обществом с ограниченной ответственностью «Фаравет-М» (далее — общество «Фаравет-М», общество) сухой строительной смеси «Ветонит», суды согласились с позицией инспекции о том, что произведенные обществом «Кестрой 1» в период с марта по август 2004 года затраты по оплате упомянутого товара необоснованно отнесены на расходы при формировании налоговой базы по налогу на прибыль за 2004 год, и вычеты сумм налога на добавленную стоимость, уплаченных поставщику в этот период, заявлены необоснованно.

В заявлении, поданном в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации, о пересмотре названных судебных актов в порядке надзора общество просит их отменить в части отказа в признании недействительным решения инспекции о доначислении обществу 14 537 232 рублей налога на прибыль за 2004 год, 10 424 135 рублей налога на добавленную стоимость за март, апрель, июль, август 2004 года, начислении соответствующих сумм пеней и взыскании штрафа за неуплату этих налогов, а также уменьшения возмещения налога на добавленную стоимость за май, июнь 2004 года на 577 056 рублей, указывая на нарушение единообразия в толковании и применении арбитражными судами статей 171–173, 247 и 252 Кодекса.

По мнению общества, представленные в соответствии с действующим законодательством документы позволяют учесть расходы по оплате товара, приобретенного у общества «Фаравет-М», и предъявить к вычету суммы налога на добавленную стоимость, уплаченные этому поставщику.

В отзыве на заявление инспекция просит оставить оспариваемые судебные акты без изменения как соответствующие нормам законодательства о налогах и сборах.

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 подлежат оставлению без изменения по следующим основаниям.

Как установлено судами, основным видом деятельности общества «Кестрой 1» являлась реализация строительных материалов, для осуществления которой им был заключен с обществом «Фаравет-М» договор от 24.04.2003 № 03/2003 на поставку строительной сухой смеси «Ветонит», произведенной в Финляндии.

Постановления Президиума

Этот договор, а также счета-фактуры и товарные накладные в период с даты заключения договора и до февраля 2004 года были подписаны генеральным директором поставщика Орловой Т.А., а в период с марта по август 2004 года — генеральным директором Родионовым А.В.

Инспекцией в обоснование решения от 29.03.2007 № 32745 по оспариваемому эпизоду указывается следующее:

- 1) согласно объяснениям Родионова А.В., являющегося по документам общества «Фаравет-М» его учредителем и новым генеральным директором, он никакого отношения к этому обществу не имел, не являлся ни его учредителем, ни генеральным директором и никаких документов от имени данной организации не подписывал;
- 2) общество «Фаравет-М» по сведениям, полученным при встречной проверке от Инспекции Федеральной налоговой службы № 10 по городу Москве, налоги не уплачивает, по месту нахождения, указанному в учредительных документах, не находится.

Суды, проанализировав представленные инспекцией документы и учитывая возражения общества «Кестрой 1», пришли к выводу, что инспекцией доказано нарушение обществом статей 169, 171, 172 и 252 Кодекса и получение необоснованной налоговой выгоды.

В соответствии с требованиями статей 169, 171 и 172 Кодекса счет-фактура является основным документом, необходимым для предъявления к вычету суммы налога на добавленную стоимость, уплаченной поставщику товара.

Согласно пункту 2 статьи 169 Кодекса счета-фактуры, составленные и выставленные с нарушением порядка, установленного пунктами 5 и 6 названной статьи, не могут являться основанием для принятия предъявленных покупателю продавцом сумм налога к вычету или возмещению.

В данном случае суды установили: счета-фактуры общества «Фаравет-М» оформлены от имени физического лица, которое их не подписывало и не имело отношения к этой организации; уполномоченные на подписание счетов-фактур лица (руководитель, главный бухгалтер) у общества отсутствовали.

При таких обстоятельствах суды пришли к выводам: первичные документы общества «Фаравет-М» не подписаны уполномоченными лицами (отсутствует подпись руководителя, главного бухгалтера или иного лица, действовавшего от имени организации на основании приказа или доверенности); указанные первичные документы за период с марта по август 2004 года содержат недостоверные сведения, а следовательно, вычеты по налогу на добавленную стоимость обществом «Кестрой 1» не подтверждены документально.

Довод общества «Кестрой 1» о проявлении им должной осмотрительности при выборе общества «Фаравет-М» контрагентом путем получения его учредительных документов и подписания в 2003 году договора с надлежащим руководителем

Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 3/2009

судами рассматривался, однако не был сочтен достаточным основанием для признания налоговой выгоды общества обоснованной. При этом суды учли не только недостоверность сведений в счетах-фактурах общества «Фаравет-М», но и отсутствие у него штатной численности, налоговой и бухгалтерской отчетности.

В соответствии с пунктами 1 и 3 постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» представление налогоплательщиком в налоговый орган всех надлежащим образом оформленных документов, предусмотренных законодательством о налогах и сборах, в целях получения налоговой выгоды (получения налогового вычета, уменьшения налоговой базы) является основанием для ее получения, если налоговым органом не доказано, что сведения, содержащиеся в таких документах, неполны, недостоверны или противоречивы.

Следовательно, позиция судов о том, что налоговые последствия в виде применения налоговых вычетов по налогу на добавленную стоимость и отнесения сумм, уплаченных за товар поставщику, на расходы при исчислении налога на прибыль правомерны лишь при наличии документов, отвечающих требованиям достоверности и подтверждающих реальные хозяйственные операции, является обоснованной.

При названных обстоятельствах оспариваемые судебные акты подлежат оставлению без изменения.

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

ПОСТАНОВИЛ:

решение Арбитражного суда города Москвы от 07.09.2007 по делу № А40-16436/07-107-121, постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 26.12.2007 и постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 28.04.2008 по тому же делу оставить без изменения.

Заявление закрытого акционерного общества «Кестрой-1» о пересмотре в порядке надзора решения Арбитражного суда города Москвы от 07.09.2007 по делу № А40-16436/07-107-121, постановления Девятого арбитражного апелляционного суда от 26.12.2007, постановления Федерального арбитражного суда Московского округа от 28.04.2008 по тому же делу о признании недействительным решения Инспекции Федеральной налоговой службы № 15 по городу Москве от 29.03.2007 № 32745 в части доначисления обществу 14 537 232 рублей налога на прибыль за 2004 год, 10 424 135 рублей налога на добавленную стоимость за март, апрель, июль, август 2004 года, начисления соответствующих сумм пеней, взыскания штрафа за неуплату этих налогов, а также уменьшения возмещения налога на добавленную стоимость за май, июнь 2004 года на 577 056 рублей оставить без удовлетворения.

Председательствующий А.А. Иванов

Постановления Президиума

**Обоснованность получения налоговой льготы
Основания для применения ставки 0 процентов по НДС**

В удовлетворении требования о признании незаконным решения налогового органа отказано, поскольку при реализации бриллиантов, вывозимых в таможенном режиме экспорта, обществом не представлены документы, предусмотренные подпунктом 4 пункта 1 статьи 165 Налогового кодекса Российской Федерации. Налогоплательщик должен представить в налоговую инспекцию не только грузовую таможенную декларацию, но и соответствующий этой декларации транспортный, товаросопроводительный и (или) иной аналогичный по характеру внесенных в него сведений документ с необходимыми отметками таможенных органов, подтверждающими вывоз товара.

**ПОСТАНОВЛЕНИЕ
Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации
№ 3237/08
Москва, 21 октября 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., 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., Юхнея М.Ф. —

рассмотрел заявление Управления Федеральной налоговой службы по Республике Саха (Якутия) о пересмотре в порядке надзора решения Арбитражного суда Республики Саха (Якутия) от 13.07.2007 по делу № А58-9223/2005 и постановления Федерального арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 21.11.2007 по тому же делу.

В заседании приняли участие представители:

от заявителя — Управления Федеральной налоговой службы по Республике Саха (Якутия) — Пищулина Е.В., Стручкова Т.С.;

от открытого акционерного общества «Туймаада-Даймонд» — Багарада Р.Г., Казаненко С.А., Просвирин А.Г.;

от Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам по Республике Саха (Якутия) — Егорова А.В.

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

211

Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 3/2009

Открытое акционерное общество «Туймаада-Даймонд» (далее — общество) обратилось в Арбитражный суд Республики Саха (Якутия) с заявлением о признании недействительным решения Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам по Республике Саха (Якутия) (далее — инспекция) от 21.12.2005 № 08/7 с учетом изменений, которые были внесены решением Управления Федеральной налоговой службы по Республике Саха (Якутия) (далее — налоговое управление) от 10.02.2006 № 17-18/1344, в части доначисления налога на прибыль и налога на добавленную стоимость, начисления соответствующих пеней, применения санкций за неуплату налогов.

Определением суда первой инстанции от 27.07.2006 налоговое управление привлечено к участию в деле в качестве третьего лица, не заявляющего самостоятельных требований относительно предмета спора.

Суд первой инстанции решением от 08.09.2006 заявленное требование удовлетворил частично и обязал инспекцию устранить допущенные нарушения прав и законных интересов общества.

Постановлением суда апелляционной инстанции от 18.01.2007 решение суда первой инстанции оставлено без изменения.

Федеральный арбитражный суд Восточно-Сибирского округа постановлением от 11.04.2007 указанные судебные акты в части доначисления налога на добавленную стоимость и начисления пеней за февраль и май 2002 года отменил, в отмененной части дело направил на новое рассмотрение в суд первой инстанции; в остальной части судебные акты оставил без изменения.

При новом рассмотрении дела Арбитражный суд Республики Саха (Якутия) решением от 13.07.2007 решение инспекции от 21.12.2005 № 08/7 признал недействительным в части доначисления 9 329 757 рублей 40 копеек налога на добавленную стоимость (6 607 979 рублей за февраль 2002 года, 2 721 778 рублей 40 копеек за май 2002 года) и начисления 572 939 рублей 16 копеек пеней, а также обязал инспекцию устранить допущенные нарушения прав и законных интересов общества.

Федеральный арбитражный суд Восточно-Сибирского округа постановлением от 21.11.2007 решение суда первой инстанции от 13.07.2007 оставил без изменения.

В заявлении, поданном в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации, о пересмотре решения суда первой инстанции от 13.07.2007 и постановления суда кассационной инстанции от 21.11.2007 в порядке надзора налоговое управление просит их отменить в части удовлетворения требования общества, ссылаясь на нарушение единообразия в толковании и применении арбитражными судами норм материального и процессуального права, в удовлетворении требования в этой части отказать.

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

Постановления Президиума

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.

Как установлено судом первой инстанции, общество представило в инспекцию уточненные налоговые декларации по налогу на добавленную стоимость по налоговой ставке 0 процентов за февраль и май 2002 года, указав реализацию товаров на 50 281 587 рублей (февраль) и 12 615 640 рублей (май), в том числе реализацию бриллиантов, вывезенных в таможенном режиме экспорта в сентябре и декабре 2001 года.

По результатам выездной налоговой проверки инспекция приняла решение от 21.12.2005 № 08/7 (с учетом внесенных налоговым управлением изменений), которым, сославшись на отсутствие оснований для применения налоговой ставки 0 процентов по налогу на добавленную стоимость в части экспортной реализации бриллиантов, доначислила данный налог (6 607 979 рублей за февраль 2002 года, 2 721 778 рублей 40 копеек за май 2002 года) и начислила пени.

По мнению инспекции и налогового управления, общество не выполнило требования подпункта 4 пункта 1 статьи 165 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — Кодекс) о необходимости представления копий транспортных, товаросопроводительных и (или) иных документов с отметками пограничных таможенных органов в целях подтверждения вывоза товара (бриллиантов) за пределы территории Российской Федерации.

Суды признали решение инспекции недействительным, исходя из следующего. Фактический вывоз бриллиантов в Женеву (Швейцария) через Шереметьевскую таможенную воздушным транспортом за пределы таможенной территории Российской Федерации в личном багаже авиапассажира — представителя иностранной фирмы — подтверждается представленными в инспекцию и суд документами. Поскольку товар перевозился в личном багаже авиапассажира, положения подпункта 4 пункта 1 статьи 165 Кодекса в настоящем случае неприменимы.

Однако такое толкование и применение норм права является ошибочным.

Согласно главе 21 Кодекса реализация товаров, вывезенных в таможенном режиме экспорта, облагается налогом на добавленную стоимость по ставке 0 процентов (подпункт 1 пункта 1 статьи 164 Кодекса) при обязательном соблюдении соответствующих положений статьи 165 Кодекса.

Пунктом 1 статьи 165 Кодекса установлено: для подтверждения обоснованности применения налоговой ставки 0 процентов и возмещения налога при реализации товаров, вывезенных в таможенном режиме экспорта, в налоговые органы обязательно представляются документы, перечисленные в названной статье, в том числе копии транспортных, товаросопроводительных и (или) иных документов с отметками пограничных таможенных органов, подтверждающих вывоз товаров за пределы территории Российской Федерации. Причем налогоплательщик

Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 3/2009

может представить любой из перечисленных документов с учетом особенностей, установленных данной статьей. В частности, при вывозе товаров в таможенном режиме экспорта воздушным транспортом для подтверждения вывоза товаров за пределы таможенной территории Российской Федерации в налоговые органы представляется копия международной авиационной грузовой накладной с указанием аэропорта разгрузки, находящегося за пределами таможенной территории Российской Федерации.

Суды в подтверждение правомерности заявленного обществом требования ссылаются на то, что международная авиационная грузовая накладная не могла быть представлена обществом, поскольку договор с авиаперевозчиком о транспортировке бриллиантов не был заключен и этот груз к перевозке не принимался. По мнению судов, факт вывоза бриллиантов за пределы территории Российской Федерации подтверждается представленными обществом в инспекцию и суд иными доказательствами (грузовая таможенная декларация, объяснения иностранного физического лица, перемещавшего товар в ручной клади, документы о получении им товара к перевозке и передаче его иностранному покупателю, купон к авиабилету, письмо должностного лица таможенного поста).

Между тем исходя из содержания пункта 1 статьи 165 Кодекса под иными документами имеются в виду те, которые равнозначны транспортным и товаросопроводительным документам по своему содержанию и включают сведения о способе доставки и маршруте следования товара с учетом вида перевозки или особенностей груза (например, багажные и почтовые квитанции, ведомость перевозимых по одной накладной вагонов, документы к перевозке отправок службой специальной связи, коносамент и т.п.).

В период совершения обществом экспортных операций и подачи в налоговую инспекцию спорных деклараций действовал приказ Государственного таможенного комитета Российской Федерации от 26.06.2001 № 598 «О подтверждении таможенными органами фактического вывоза (ввоза) товаров», установивший Порядок подтверждения таможенными органами фактического вывоза товаров с таможенной территории Российской Федерации. Согласно пункту 7 названного Порядка при представлении перечисленных в нем документов с приложением к ним экземпляра транспортного и (или) товаросопроводительного документа сотрудник таможенного органа на оборотной стороне этого документа обязан сделать отметку о вывозе товара.

В деле такой документ отсутствует.

Кроме того, судами не учтено следующее.

Валютным законодательством Российской Федерации бриллианты (обработанные алмазы) отнесены к валютным ценностям, в силу чего их перемещение (транспортировка), в том числе вывоз из Российской Федерации, регулируется специальными нормами валютного и таможенного законодательства Российской Федерации.

Постановления Президиума

Исходя из статей 108, 198–200 Таможенного кодекса Российской Федерации (в редакции 1993 года) перемещение через таможенную границу валютных ценностей (к ним относятся и драгоценные камни) осуществляется в соответствии с валютным законодательством Российской Федерации под контролем таможенных органов.

Согласно статье 12 Указа Президента Российской Федерации от 20.07.1997 № 740 «О порядке ввоза на территорию Российской Федерации и вывоза с территории Российской Федерации необработанных природных алмазов и бриллиантов и некоторых вопросах функционирования внутреннего рынка необработанных природных алмазов» вывоз с территории Российской Федерации бриллиантов осуществляется через специализированные таможенные посты исключительно организациями, имеющими разрешение на проведение операций с указанными ценностями в порядке, установленном Правительством Российской Федерации.

Во исполнение этого указа Государственным таможенным комитетом Российской Федерации издан приказ от 22.08.2001 № 833 «О таможенном оформлении драгоценных металлов и драгоценных камней», в силу которого таможенное оформление драгоценных металлов и драгоценных камней, поименованных в упомянутом указе, производится исключительно специализированными таможенными органами. Такой порядок таможенного оформления не применяется только в отношении названных ценностей, перемещаемых физическими лицами и не предназначенных для производственной и иной коммерческой деятельности.

Функции специализированного таможенного поста определены в разделе III Типового положения о специализированном таможенном poste по оформлению ввоза на территорию Российской Федерации и вывоза с территории Российской Федерации драгоценных металлов и драгоценных камней, утвержденного 12.01.2000 приказом Государственного таможенного комитета Российской Федерации № 18, Министерства финансов Российской Федерации № 3н, Министерства экономики Российской Федерации № 2. В частности, эти посты проводят проверку документов и сведений, необходимых для таможенных целей, таможенный досмотр, проверяют соответствие сопроводительным документам вывозимых с территории Российской Федерации юридическими лицами партий драгоценных металлов и камней, а также наличие у декларантов и перевозчиков документов, подтверждающих результаты осуществления государственного контроля в отношении драгоценных камней.

Следовательно, налогоплательщик должен представить в налоговую инспекцию не только грузовую таможенную декларацию, но и соответствующий этой декларации транспортный, товаросопроводительный и (или) иной аналогичный по характеру внесенных в него сведений документ с необходимыми отметками таможенного органа, подтверждающими вывоз товара.

Что касается ссылки общества и судов на возможность беспрепятственного перемещения бриллиантов за пределы таможенной территории Российской Федерации физическим лицом, в данном случае нерезидентом, то она является несостоятельной, поскольку законодательство содержит в этой части ряд ограничений.

Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 3/2009

Федеральный закон от 09.10.1992 № 3615-1 «О валютном регулировании и валютном контроле» предоставляет физическим лицам — нерезидентам право вывозить из Российской Федерации валютные ценности, к которым относятся бриллианты, только при условии, если эти ценности были ранее ввезены в Российскую Федерацию, и при наличии таможенной декларации или иного документа, подтверждающего их ввоз или пересылку в Российскую Федерацию.

Положение названного Закона получило развитие в упомянутом Указе Президента Российской Федерации от 20.07.1997 № 740, согласно которому порядок перемещения физическими лицами (резидентами и нерезидентами) через таможенную границу Российской Федерации бриллиантов, не предназначенных для производственной или иной коммерческой деятельности, устанавливается Правительством Российской Федерации.

Впоследствии в соответствии с Федеральным законом от 26.03.1998 № 41-ФЗ «О драгоценных металлах и драгоценных камнях» такой порядок был закреплен в Положении о ввозе в Российскую Федерацию и вывозе из Российской Федерации природных алмазов и бриллиантов, утвержденном Указом Президента Российской Федерации от 30.11.2002 № 1373.

В частности, пунктом 31 названного Положения определено, что физические лица могут без количественных ограничений и лицензий вывозить из Российской Федерации:

ранее ввезенные в Российскую Федерацию этими лицами бриллианты с представлением оформленных таможенными органами Российской Федерации документов, подтверждающих факт их ввоза, и бриллианты, находящиеся в их собственности в соответствии с законодательством Российской Федерации, временно вывозимые из Российской Федерации;

предназначенные для личных, семейных, домашних и иных не связанных с осуществлением предпринимательской деятельности нужд физических лиц бриллианты. При этом общая стоимость вывозимых бриллиантов не должна превышать сумму, эквивалентную 10 000 долларов США.

Как установлено судами, общество представило документы о том, что осуществлялось перемещение через таможенную границу Российской Федерации бриллиантов, реализованных обществом иностранному покупателю. Поэтому перевозка (транспортировка) ценностей должна производиться с соблюдением специальных норм законодательства и исключительно под контролем специализированного таможенного поста.

Кроме того, согласно статье 29 Федерального закона от 26.03.1998 № 41-ФЗ «О драгоценных металлах и драгоценных камнях» транспортировка драгоценных металлов и драгоценных камней осуществляется воздушным, водным, железнодорожным и специальным автомобильным транспортом, оборудованным соответствующими техническими средствами, в сопровождении вооруженной охраны. Действовавший в рассматриваемый период Федеральный закон от 17.07.1999

Постановления Президиума

№ 176-ФЗ «О почтовой связи» также предусматривал перевозку драгоценных металлов и драгоценных камней посредством специальной связи (статья 22).

Исходя из пункта 9 статьи 165 Кодекса в случае, если по истечении 180 дней, считая с даты выпуска товаров в таможенном режиме экспорта, документы, предусмотренные этой статьей, налогоплательщиком не представлены, такие операции по реализации товаров подлежат налогообложению по ставкам соответственно 10 и 20 процентов (пункты 2 и 3 статьи 164 Кодекса).

Причем согласно пункту 9 статьи 167 Кодекса момент определения налоговой базы по указанным товарам определяется как день отгрузки товара (подпункт 1 пункта 1 статьи 167 Кодекса).

В связи с тем что общество не представило необходимые документы и не уплатило налог в установленные законом сроки, инспекция правомерно начислила сумму пеней (статья 75 Кодекса).

При указанных обстоятельствах оснований для признания решения инспекции незаконным не имеется.

Таким образом, обжалуемые судебные акты приняты с нарушением единообразия в толковании и применении арбитражными судами норм права, что в соответствии 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 Республики Саха (Якутия) от 13.07.2007 по делу № А58-9223/2005 и постановление Федерального арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 21.11.2007 по тому же делу в части удовлетворения требования открытого акционерного общества «Туймаада-Даймонд» о признании недействительным решения Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам по Республике Саха (Якутия) от 21.12.2005 № 08/7 (с учетом изменений, внесенных решением Управления Федеральной налоговой службы по Республике Саха (Якутия) от 10.02.2006 № 17-18/1344) в отношении доначисления 9 329 757 рублей 40 копеек налога на добавленную стоимость и 572 939 рублей 16 копеек пеней отменить.

Открытому акционерному обществу «Туймаада-Даймонд» в удовлетворении требования в отмененной части отказать.

В остальной части названные судебные акты оставить без изменения.

Председательствующий А.А. Иванов

Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 3/2009

Налогообложение публично-правового образования

Совет муниципального образования сельского поселения, зарегистрированный в качестве юридического лица (муниципального учреждения), обязан представлять в налоговый орган налоговые расчеты по авансовым платежам по налогу на имущество в срок, установленный пунктом 2 статьи 386 Налогового кодекса Российской Федерации.

ПОСТАНОВЛЕНИЕ Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 8200/08 Москва, 18 ноября 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., Витрянского В.В., Вышняк Н.Г., Завьяловой Т.В., Исайчева В.Н., Козловой О.А., Наумова О.А., Сарбаша С.В., Слесарева В.Л., Юхнея М.Ф. —

рассмотрел заявление муниципального учреждения «Совет муниципального образования сельского поселения «Трусово» о пересмотре в порядке надзора постановления Второго арбитражного апелляционного суда от 14.12.2007 и постановления Федерального арбитражного суда Волго-Вятского округа от 03.04.2008 по делу № А29-4362/2007 Арбитражного суда Республики Коми.

Заслушав и обсудив доклад судьи Наумова О.А., Президиум установил следующее.

Межрайонная инспекция Федеральной налоговой службы № 2 по Республике Коми (далее — инспекция) обратилась в Арбитражный суд Республики Коми с заявлением о взыскании с муниципального учреждения «Совет муниципального образования сельского поселения «Трусово» (далее — совет сельского поселения) штрафа на основании пункта 1 статьи 126 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — Кодекс) за несвоевременное представление налогового расчета по авансовым платежам по налогу на имущество за первый квартал 2006 года.

Решением Арбитражного суда Республики Коми от 05.10.2007 заявление инспекции оставлено без удовлетворения.

Постановлением Второго арбитражного апелляционного суда от 14.12.2007 решение суда первой инстанции отменено, требование инспекции удовлетворено.

Федеральный арбитражный суд Волго-Вятского округа постановлением от 03.04.2008 постановление суда апелляционной инстанции оставил без изменения.

Постановления Президиума

В заявлении, поданном в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации, о пересмотре постановлений судов апелляционной и кассационной инстанций в порядке надзора совет сельского поселения просит отменить их как противоречащие Кодексу и оставить в силе решение суда первой инстанции.

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 заявление совета сельского поселения не подлежит удовлетворению по следующим основаниям.

Совет сельского поселения 10.01.2007 представил в инспекцию налоговый расчет по авансовым платежам по налогу на имущество за первый квартал 2006 года.

Инспекция, выявив при проведении камеральной налоговой проверки нарушение срока представления этого расчета, вынесла решение от 12.04.2007 № 2332/12-16/78 о привлечении совета сельского поселения к налоговой ответственности на основании пункта 1 статьи 126 Кодекса и направила ему требование об уплате штрафа от 10.05.2007 № 118.

Поскольку совет сельского поселения штраф не уплатил, инспекция обратилась в Арбитражный суд Республики Коми с настоящим иском.

Суд первой инстанции счел, что совет сельского поселения как представительный орган муниципального образования не является субъектом налоговых правоотношений, поэтому оставил заявление инспекции без удовлетворения.

Между тем, как установил суд апелляционной инстанции на основании выписки из Единого государственного реестра юридических лиц от 29.06.2007 № 1 и решения о государственной регистрации юридического лица от 28.12.2005 № 476, совет сельского поселения зарегистрирован в качестве юридического лица — муниципального учреждения.

Согласно пункту 1 статьи 373 Кодекса плательщиками налога на имущество являются российские и иностранные организации.

Исходя из пункта 2 статьи 386 Кодекса в редакции, действовавшей в спорный период, налогоплательщики должны представлять в налоговый орган налоговые расчеты по авансовым платежам по налогу на имущество не позднее 30 дней с даты окончания соответствующего отчетного периода.

Установив, что указанный расчет за первый квартал 2006 года совет сельского поселения представил в инспекцию с нарушением срока, определенного данной нормой Кодекса, суд апелляционной инстанции обоснованно удовлетворил заявленное ею требование.

Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 3/2009

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

ПОСТАНОВИЛ:

постановление Второго арбитражного апелляционного суда от 14.12.2007 и постановление Федерального арбитражного суда Волго-Вятского округа от 03.04.2008 по делу № А29-4362/2007 Арбитражного суда Республики Коми оставить без изменения.

Заявление муниципального учреждения «Совет муниципального образования сельского поселения «Трусово» оставить без удовлетворения.

Председательствующий А.А. Иванов

Постановления Президиума

Возврат суммы излишне взысканного налога

По смыслу статей 171, 176 Налогового кодекса Российской Федерации заявление о возмещении налога на добавленную стоимость может быть подано налогоплательщиком в суд в течение трех лет со дня, когда он узнал или должен был узнать о нарушении своего права на возмещение этого налога.

**ПОСТАНОВЛЕНИЕ
Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации
№ 5958/08
Москва, 28 октября 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., Витрянского В.В., Вышняк Н.Г., Иванниковой Н.П., Исайчева В.Н., Наумова О.А., Першутова А.Г., Сарбаша С.В., Слесарева В.Л., Юхнея М.Ф. —

рассмотрел заявление Инспекции Федеральной налоговой службы по городу Норильску о пересмотре в порядке надзора постановления Третьего арбитражного апелляционного суда от 24.09.2007 и постановления Федерального арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 17.01.2008 по делу № А33-20501/2006 Арбитражного суда Красноярского края.

В заседании приняли участие представители заявителя — Инспекции Федеральной налоговой службы по городу Норильску — Ицких Л.М., Юркина Ю.В.

Заслушав и обсудив доклад судьи Наумова О.А., а также объяснения представителей Инспекции Федеральной налоговой службы по городу Норильску, Президиум установил следующее.

Норильское представительство фирмы «Биро-71 — инжиниринг и проектирование, д. о. о. Любляна» от имени указанной фирмы (далее — фирма) обратилось в Арбитражный суд Красноярского края с заявлением о понуждении Инспекции Федеральной налоговой службы по городу Норильску (далее — инспекция) к возврату из бюджета 16 137 167 рублей 34 копеек излишне уплаченного налога на добавленную стоимость. Заявление мотивировано тем, что за 2001 год эта сумма налога подлежит возмещению.

Решением Арбитражного суда Красноярского края от 17.07.2007 заявление фирмы оставлено без удовлетворения в связи с пропуском срока на предъявление в суд требования о возврате излишне уплаченного налога.

Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 3/2009

Постановлением Третьего арбитражного апелляционного суда от 24.09.2007 решение суда первой инстанции отменено, требование фирмы удовлетворено.

Федеральный арбитражный суд Восточно-Сибирского округа постановлением от 17.01.2008 постановление суда апелляционной инстанции оставил без изменения.

В заявлении, поданном в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации, о пересмотре постановлений судов апелляционной и кассационной инстанций в порядке надзора инспекция просит отменить их, поскольку они противоречат Налоговому кодексу Российской Федерации (далее — Кодекс).

В отзыве на заявление фирма просит оставить эти 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 обжалуемые судебные акты подлежат оставлению без изменения по следующим основаниям.

В обоснование своей позиции инспекция указывает, что заявление о возврате излишне уплаченного налога на добавленную стоимость подано фирмой в арбитражный суд по истечении трех лет с момента, как она узнала о переплате налога.

Между тем применительно к пункту 3 статьи 79 Кодекса в названный инспекцией срок может быть предъявлено требование о возврате налога, основанное на положениях статьи 78 Кодекса.

Судами установлено, что фирмой в арбитражный суд заявлено требование о возмещении налога на добавленную стоимость, перечисленного поставщикам при оплате поставленной ими продукции.

Порядок возмещения излишне уплаченного налога на добавленную стоимость регламентирован статьями 171, 176 Кодекса.

По смыслу упомянутых правовых норм требование о возмещении налога на добавленную стоимость применительно к пункту 3 статьи 79 Кодекса может быть предъявлено в суд в течение трех лет, считая со дня, когда налогоплательщик узнал или должен был узнать о нарушении своего права на возмещение этого налога.

Суды апелляционной и кассационной инстанций установили, что об отказе инспекции в возмещении налога на добавленную стоимость фирма должна была узнать 02.12.2003. Заявление о возмещении налога на добавленную стоимость подано фирмой в Арбитражный суд Красноярского края 28.11.2006.

Следовательно, срок на подачу в суд заявления о возмещении налога фирмой не пропущен.

Постановления Президиума

Инспекция не оспаривает по размеру сумму налога на добавленную стоимость, подлежащую возмещению согласно акту сверки от 04.12.2002 № 860, составленному ею совместно с фирмой.

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

ПОСТАНОВИЛ:

постановление Третьего арбитражного апелляционного суда от 24.09.2007 и постановление Федерального арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 17.01.2008 по делу № А33-20501/2006 Арбитражного суда Красноярского края оставить без изменения.

Заявление Инспекции Федеральной налоговой службы по городу Норильску о пересмотре названных судебных актов в порядке надзора оставить без удовлетворения.

Председательствующий А.А. Иванов

Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 3/2009

Камеральная налоговая проверка

В соответствии с положениями статьи 88 Налогового кодекса Российской Федерации в случаях, когда налоговый орган при проведении камеральной налоговой проверки не выявил ошибок и иных противоречий в представленной налоговой декларации, оснований для истребования у налогоплательщика объяснений, а также первичных учетных документов не имеется.

ПОСТАНОВЛЕНИЕ Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 7307/08 Москва, 11 ноября 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., Витрянского В.В., Вышняк Н.Г., Завьяловой Т.В., Иванниковой Н.П., Исайчева В.Н., Козловой О.А., Першутова А.Г., Сарбаша С.В., Слесарева В.Л., Юхнея М.Ф. —

рассмотрел заявление индивидуального предпринимателя Павлова Александра Сергеевича о пересмотре в порядке надзора решения Арбитражного суда Республики Башкортостан от 23.08.2007 по делу № А07-10131/2007-А-РМФ, постановления Восемнадцатого арбитражного апелляционного суда от 09.01.2008 и постановления Федерального арбитражного суда Уральского округа от 16.04.2008 по тому же делу.

В заседании приняли участие представители:

от заявителя — индивидуального предпринимателя Павлова А.С. — Зиганшин Р.З.;

от Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 27 по Республике Башкортостан — Варин Р.Р., Уткина В.М.

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

Предпринимателем Павловым А.С. (далее — предприниматель) 18.05.2007 в Межрайонную инспекцию Федеральной налоговой службы № 27 по Республике Башкортостан (далее — инспекция) была представлена уточненная налоговая декларация по налогу на доходы физических лиц за 2006 год.

Инспекция направила в адрес предпринимателя требование от 25.05.2007 № 5082, в котором предложила представить для камеральной налоговой проверки первич-

Постановления Президиума

ные документы, служащие основанием для исчисления этого налога (документы, подтверждающие расходы: копии договоров, акты приема-передачи, накладные, доверенности на получение товара, счета-фактуры, отчеты комиссионера (поверенного, агента), платежно-расчетные документы, акты выполненных работ, транспортные документы, приходно-расходные кассовые ордера, акты о зачете взаимных требований, акты приема-передачи векселей и документы, подтверждающие оплату этих векселей, и т.д.).

Письмом от 14.06.2007 № 240 предприниматель просил инспекцию дать пояснения относительно законности подобного требования.

В письме от 19.06.2007 № 03-38/4370 дано разъяснение, что при проведении камеральной налоговой проверки лишь наличие первичных учетных документов, подтверждающих фактически произведенные расходы, дает инспекции основания для предоставления предпринимателю заявленных им в декларации профессиональных налоговых вычетов.

Предприниматель обратился в Арбитражный суд Республики Башкортостан с заявлением о признании недействительным требования инспекции от 25.05.2007 № 5082 и не подлежащим исполнению ее письма от 19.06.2007 № 03-38/4370.

Решением Арбитражного суда Республики Башкортостан от 23.08.2007 в удовлетворении заявления о признании недействительным требования инспекции о предоставлении документов отказано. В части заявления о признании не подлежащим исполнению письма инспекции производство по делу прекращено на основании пункта 1 части 1 статьи 150 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации.

Постановлением Восемнадцатого арбитражного апелляционного суда от 09.01.2008 решение Арбитражного суда Республики Башкортостан оставлено без изменения.

Федеральный арбитражный суд Уральского округа постановлением от 16.04.2008 названные судебные акты оставил без изменения.

Отказывая предпринимателю в удовлетворении заявления, суды исходили из того, что требование инспекции о предоставлении документов распространяется как на камеральные, так и на выездные налоговые проверки, поскольку положения статьи 93 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — Кодекс) не содержат каких-либо исключений из этого правила.

В заявлении, поданном в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации, о пересмотре в порядке надзора указанных судебных актов предприниматель просит их отменить, ссылаясь на нарушение судами норм материального права.

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

Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 3/2009

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 частичной отмене, заявленное требование — удовлетворению в отмененной части по следующим основаниям.

Подпунктом 2 пункта 1 статьи 31 Кодекса налоговым органам предоставлено право проводить проверки в порядке, установленном Кодексом. К числу налоговых проверок статьей 87 Кодекса отнесены камеральные и выездные налоговые проверки, целью которых является контроль за соблюдением налогоплательщиком, плательщиком сборов или налоговым агентом законодательства о налогах и сборах.

Вместе с тем Кодекс различает указанные формы налогового контроля, определив в рамках каждой из них права и обязанности как налогоплательщика, так и налогового органа.

Согласно пункту 1 статьи 88 Кодекса (в редакции Федерального закона от 27.07.2006 № 137-ФЗ) камеральная налоговая проверка проводится по месту нахождения налогового органа на основе налоговых деклараций (расчетов) и документов, представленных налогоплательщиком, а также других документов о деятельности налогоплательщика, имеющихся у налогового органа.

Если проверкой выявлены ошибки в декларации (расчете) и (или) противоречия между сведениями, содержащимися в представленных документах, либо выявлены несоответствия сведений, представленных налогоплательщиком, сведениям, содержащимся в документах, имеющихся у налогового органа, и полученным в ходе налогового контроля, об этом сообщается налогоплательщику с требованием представить в течение пяти дней необходимые пояснения или внести соответствующие исправления в установленный срок.

Налогоплательщик, представляющий в налоговый орган пояснения относительно выявленных ошибок в налоговой декларации (расчете) и (или) противоречий между сведениями, содержащимися в представленных документах, вправе дополнительно представить в налоговый орган выписки из регистров налогового и (или) бухгалтерского учета и (или) иные документы, подтверждающие достоверность данных, внесенных в налоговую декларацию (пункты 3 и 4 статьи 88 Кодекса).

Таким образом, в тех случаях, когда налоговый орган при проведении камеральной налоговой проверки не выявил ошибок и иных противоречий в представленной налоговой декларации, оснований для истребования у налогоплательщика объяснений, а также первичных учетных документов нет.

Инспекцией не заявлено о выявлении ошибок и противоречий в представленных предпринимателем сведениях, что исключает возможность запрашивать у него документы по его финансово-хозяйственной деятельности.

Запрет на подобные действия содержится в пункте 7 статьи 88 Кодекса, в силу которого при проведении камеральной налоговой проверки налоговый орган не

Постановления Президиума

вправе истребовать у налогоплательщика дополнительные сведения и документы, если иное не предусмотрено данной статьей или если представление таких документов вместе с налоговой декларацией (расчетом) не предусмотрено Кодексом.

В частности, при проведении проверок налоговый орган вправе истребовать в установленном порядке у налогоплательщиков, использующих налоговые льготы, документы, подтверждающие их право на эти налоговые льготы (пункт 6 статьи 88 Кодекса).

Предоставление плательщику налога на доходы физических лиц права на получение профессиональных налоговых вычетов, определенных пунктом 1 статьи 221 Кодекса, не отвечает признакам льготы по налогам и сборам согласно статье 56 Кодекса, следовательно, не предполагает в качестве условия получения вычета предварительную проверку первичных документов в рамках камеральной налоговой проверки.

Глава 23 Кодекса также не предполагает обязанности налогоплательщика представлять в налоговый орган вместе с налоговой декларацией по налогу на доходы физических лиц первичные документы, послужившие основанием для исчисления налога в заявленном размере.

Таким образом, с 1 января 2007 года новая редакция статьи 88 Кодекса ограничила права налоговых органов на истребование документов, служащих основанием для исчисления и уплаты налога, в связи с чем требование инспекции по их представлению, направленное в адрес предпринимателя 25.05.2007, не соответствует Кодексу и нарушает его права и законные интересы в сфере предпринимательской деятельности.

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 Башкортостан от 23.08.2007 по делу № А07-10131/2007-А-РМФ, постановление Восемнадцатого арбитражного апелляционного суда от 09.01.2008 и постановление Федерального арбитражного суда Уральского округа от 16.04.2008 по тому же делу в части отказа в удовлетворении заявления индивидуального предпринимателя Павлова А.С. о признании недействительным требования Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 27 по Республике Башкортостан от 25.05.2007 № 5082 о предоставлении документов отменить.

Требование Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 27 по Республике Башкортостан от 25.05.2007 № 5082 признать недействительным.

В остальной части указанные судебные акты оставить без изменения.

Председательствующий А.А. Иванов

Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 3/2009

Реструктуризация задолженности по налогам и сборам

Из пункта 5 Порядка проведения реструктуризации кредиторской задолженности юридических лиц по налогам и сборам, а также задолженности по начисленным пеням и штрафам перед федеральным бюджетом, утвержденному постановлением Правительства Российской Федерации от 03.09.1999 № 1002, следует, что наличие задолженности по текущим платежам в бюджет субъекта Российской Федерации и в местный бюджет при отсутствии задолженности по текущим платежам в федеральный бюджет и решения налогового органа о прекращении действия реструктуризации не может быть признано основанием для отказа в списании задолженности по пеням и штрафам перед федеральным бюджетом и в том случае, когда реструктуризация задолженности перед федеральным бюджетом и иными бюджетами оформлена одним решением инспекции.

ПОСТАНОВЛЕНИЕ Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 4775/08 Москва, 21 октября 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., Иванниковой Н.П., Исайчева В.Н., Козловой О.А., Наумова О.А., Нешатаевой Т.Н., Першутова А.Г., Сарбаша С.В., Слесарева В.Л., Юхнея М.Ф. —

рассмотрел заявление федерального государственного унитарного предприятия «13-я электрическая сеть Военно-Морского Флота» Министерства обороны Российской Федерации о пересмотре в порядке надзора решения Арбитражного суда Приморского края от 21.05.2007 по делу № А51-4707/2006 37-130 и постановления Федерального арбитражного суда Дальневосточного округа от 19.12.2007 по тому же делу.

В заседании приняли участие представители:

от заявителя — федерального государственного унитарного предприятия «13-я электрическая сеть Военно-Морского Флота» Министерства обороны Российской Федерации — Ширшов А.Н.;

от Инспекции Федеральной налоговой службы по Ленинскому району города Владивостока — Гарашенко О.С., Лялякина И.А., Творогова Н.И.

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

Постановления Президиума

Федеральное государственное унитарное предприятие «13-я электрическая сеть Военно-Морского Флота» Министерства обороны Российской Федерации (далее — предприятие) обратилось в Арбитражный суд Приморского края с заявлением о признании незаконным бездействия Инспекции Федеральной налоговой службы по Ленинскому району города Владивостока (далее — инспекция), выразившегося в отказе в списании реструктурированной задолженности по пеням и штрафам, изложенном в письме от 26.12.2005 № 08-21/35066.

Решением Арбитражного суда Приморского края от 21.05.2007 заявление предприятия оставлено без удовлетворения.

Федеральный арбитражный суд Дальневосточного округа постановлением от 19.12.2007 решение суда первой инстанции оставил без изменения.

В заявлении, поданном в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации, о пересмотре названных судебных актов в порядке надзора предприятие просит отменить их, поскольку они не соответствуют законодательству и нарушают единообразие судебной практики.

В отзыве на заявление инспекция просит оставить эти 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 частичной отмене с удовлетворением в отмененной части требования предприятия по следующим основаниям.

Как установлено судами, предприятие, исходя из постановления Правительства Российской Федерации от 03.09.1999 № 1002 «О порядке и сроках проведения реструктуризации кредиторской задолженности юридических лиц по налогам и сборам, а также задолженности по начисленным пеням и штрафам перед федеральным бюджетом» с последующими изменениями (далее — постановление Правительства Российской Федерации от 03.09.1999 № 1002), обратилось 15.10.2001 в инспекцию с заявлением о предоставлении права на реструктуризацию кредиторской задолженности по налогам и сборам по состоянию на 01.10.2001.

Решением от 31.10.2001 инспекция предоставила предприятию право на реструктуризацию 21 670 000 рублей задолженности по налогам и сборам сроком на 6 лет и 40 140 000 рублей задолженности по пеням и штрафам в течение 4 лет после погашения задолженности по налогам и сборам, в том числе задолженности перед федеральным бюджетом (16 628 000 рублей по налогам и 32 705 000 рублей — по пеням и штрафам по состоянию на 01.10.2001).

Предприятие 27.09.2005 и 30.11.2005 обратилось в инспекцию с заявлениями о списании реструктурированной задолженности по пеням и штрафам в связи с выплатой задолженности по налогам и уплатой текущих налоговых платежей.

Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 3/2009

Письмом от 26.12.2005 № 08-21/35066 инспекция сообщила предприятию об отсутствии оснований для списания задолженности по пеням и штрафам, поскольку оно имело задолженность по налогам и сборам по текущим платежам.

Предприятие оспорило бездействие инспекции в арбитражном суде.

Оставляя заявленное требование без удовлетворения, суд первой инстанции исходил из того, что предприятие имело 131 809 рублей 75 копеек задолженности по налогу на добавленную стоимость перед федеральным бюджетом по текущему платежу по состоянию на 01.01.2002, а также имело в 2002, 2004, 2005 годах задолженность по текущим платежам по налогам и сборам, зачисляемым в бюджет субъекта Российской Федерации и в местный бюджет.

Суд первой инстанции также отметил, что поскольку реструктуризация задолженности перед федеральным бюджетом и иными бюджетами оформлена одним решением инспекции, наличие задолженности перед бюджетом субъекта Российской Федерации и местным бюджетом является достаточным основанием для отказа в списании задолженности по пеням и штрафам перед федеральным бюджетом.

Суд кассационной инстанции согласился с выводами суда первой инстанции.

Между тем судами не учтено следующее.

Согласно пункту 5 Порядка проведения реструктуризации кредиторской задолженности юридических лиц по налогам и сборам, а также задолженности по начисленным пеням и штрафам перед федеральным бюджетом, утвержденного постановлением Правительства Российской Федерации от 03.09.1999 № 1002 (далее — Порядок проведения реструктуризации кредиторской задолженности), при погашении реструктурируемой задолженности в течение 4 лет и полном и своевременном внесении налоговых платежей в федеральный бюджет в течение 4 лет производится полное списание задолженности по пеням и штрафам (в том числе признаваемым плательщиком к взысканию).

В связи с этим наличие задолженности по текущим платежам в бюджет субъекта Российской Федерации и в местный бюджет при отсутствии задолженности по текущим платежам в федеральный бюджет не может быть признано основанием для отказа от списания задолженности по пеням и штрафам перед федеральным бюджетом и в том случае, когда реструктуризация задолженности перед федеральным бюджетом и иными бюджетами оформлена одним решением инспекции.

Наличие задолженности по федеральным налогам на день подачи предприятием заявления о списании пеней и штрафа судами не установлено.

Инспекция до момента подачи предприятием заявления о списании задолженности по пеням и штрафу не предъявляла ему каких-либо требований по поводу уплаты недоимки, тем самым фактически согласившись с продолжением реструктуризации задолженности перед федеральным бюджетом.

Постановления Президиума

Согласно пункту 8 Порядка проведения реструктуризации кредиторской задолженности при возникновении задолженности по текущим платежам налоговый орган, принявший решение о реструктуризации задолженности по обязательным платежам в федеральный бюджет, в месячный срок принимает решение о прекращении его действия.

Право на реструктуризацию сохраняется для организации, в отношении которой решение о прекращении осуществления реструктуризации принято с 1 января по 1 ноября 2002 года, по ее заявлению, поданному до 31 декабря 2002 года, и для организации, в отношении которой решение о прекращении осуществления реструктуризации принято после 1 ноября 2002 года, по ее заявлению, поданному не позднее 90 дней после принятия такого решения, при условии уплаты ею текущих налоговых платежей, средств в погашение реструктурируемой кредиторской задолженности в соответствии с утвержденным в установленном порядке графиком и пеней, начисленных за неуплату налоговых платежей с момента возникновения нарушения условий реструктуризации, а также досрочного выполнения графика погашения реструктурируемой задолженности за один квартал вперед (пункт 7 Порядка проведения реструктуризации кредиторской задолженности в редакции постановления Правительства Российской Федерации от 11.11.2002 № 818).

Инспекция при наличии у предприятия задолженности по налогу на добавленную стоимость по состоянию на 01.01.2002 обязана была принять решение о прекращении действия реструктуризации. В этом случае у предприятия возникало бы право на реструктуризацию задолженности перед федеральным бюджетом согласно правилам, предусмотренным пунктом 7 Порядка проведения реструктуризации кредиторской задолженности.

Поскольку указанные действия инспекцией не произведены и предприятие продолжало осуществлять платежи в порядке, определенном решением о реструктуризации задолженности перед федеральным бюджетом, у инспекции отсутствовали законные основания для уклонения от исполнения принятого ею обязательства по списанию задолженности по пеням и штрафам перед федеральным бюджетом.

Следовательно, обжалуемые судебные акты нарушают единообразие в толковании и применении арбитражными судами норм права, поэтому в силу пункта 1 статьи 304 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации подлежат частичной отмене.

Учитывая изложенное и руководствуясь статьями 201, 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 21.05.2007 по делу № А51-4707/2006 37-130 и постановление Федерального арбитражного суда Дальне-

Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 3/2009

восточного округа от 19.12.2007 по тому же делу в части, касающейся списания 32 705 000 рублей реструктурированной задолженности федерального государственного унитарного предприятия «13-я электрическая сеть Военно-Морского Флота» Министерства обороны Российской Федерации по пеням и штрафам перед федеральным бюджетом, отменить.

Признать незаконным бездействие Инспекции Федеральной налоговой службы по Ленинскому району города Владивостока, выразившееся в отказе в списании реструктурированной задолженности предприятия перед федеральным бюджетом по пеням и штрафам в указанной сумме, изложенном в письме от 26.12.2005 № 08-21/35066.

Обязать инспекцию списать 32 705 000 рублей реструктурированной задолженности предприятия по пеням и штрафам перед федеральным бюджетом.

В остальной части названные судебные акты оставить без изменения.

Председательствующий А.А. Иванов

Условия привлечения к ответственности за неуплату налога

Поскольку документальное подтверждение экспортной операции по истечении 180 дней неизбежно влечет за собой право на применение налоговой ставки 0 процентов, прекращают действовать условия, при которых возможно привлечение налогоплательщика к ответственности на основании статьи 122 Налогового кодекса Российской Федерации за неуплату налога в связи с невыполнением требований абзаца второго пункта 9 статьи 167 Налогового кодекса Российской Федерации.

**ПОСТАНОВЛЕНИЕ
Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации
№ 6031/08
Москва, 11 ноября 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., Витрянского В.В., Вышняк Н.Г., Завьяловой Т.В., Иванниковой Н.П., Исайчева В.Н., Козловой О.А., Никифорова С.Б., Першутова А.Г., Сарбаша С.В., Слесарева В.Л., Юхнея М.Ф. —

рассмотрел заявление Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 3 по Белгородской области о пересмотре в порядке надзора постановления Девятнадцатого арбитражного апелляционного суда от 27.03.2007, постановления Федерального арбитражного суда Центрального округа от 21.01.2008 по делу № А08-1393/06-13 Арбитражного суда Белгородской области.

В заседании приняли участие представители заявителя — Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 3 по Белгородской области — Лебедкина И.В., Слепченко А.А., Уткина В.М.

Заслушав и обсудив доклад судьи Бабкина А.И., а также объяснения представителей участвующего в деле лица, Президиум установил следующее.

Межрайонная инспекция Федеральной налоговой службы № 3 по Белгородской области (далее — инспекция) обратилась в Арбитражный суд Белгородской области с заявлением о взыскании с индивидуального предпринимателя без образования юридического лица Жерлицина И.В. (далее — предприниматель) сумм налоговых санкций: 1 876 154 рублей за непредставление налоговых деклараций по налогу на добавленную стоимость и 376 805 рублей за неуплату налога.

Предприниматель заявил встречное требование о признании недействительным принятого по результатам выездной налоговой проверки решения инспекции от

Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 3/2009

16.01.2006 № 2 в части доначисления 2 300 661 рубля налога на добавленную стоимость, начисления 482 490 рублей пеней, 376 805 рублей штрафа за неполную уплату налога и 1 876 154 рублей штрафа за непредставление налоговых деклараций.

Решением Арбитражного суда Белгородской области от 19.07.2006 в удовлетворении требований инспекции отказано. Встречное требование предпринимателя удовлетворено.

Постановлением Девятнадцатого арбитражного апелляционного суда от 27.03.2007 решение суда первой инстанции изменено: предпринимателю отказано в удовлетворении требования о признании недействительным решения инспекции в части доначисления 2 211 351 рубля налога на добавленную стоимость, начисления 482 490 рублей пеней. В остальной части решение суда оставлено без изменения.

Федеральный арбитражный суд Центрального округа постановлением от 21.01.2008 постановление суда апелляционной инстанции оставил без изменения.

В заявлении, поданном в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации, о пересмотре постановлений судов апелляционной и кассационной инстанций в порядке надзора инспекция просит их отменить в части отказа в удовлетворении ее требования о взыскании с предпринимателя 376 805 рублей штрафа за неуплату налога, а также в части признания недействительным ее решения в отношении привлечения предпринимателя к ответственности на основании пункта 1 статьи 122 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — Кодекс). При этом инспекция ссылается на нарушение единообразия в толковании и применении арбитражными судами норм права и публичных интересов.

В отзыве на заявление предприниматель просит оставить обжалуемые судебные акты без изменения как соответствующие налоговому законодательству.

Проверив обоснованность доводов, изложенных в заявлении, отзыве на него и выступлениях присутствующих в заседании представителей инспекции, Президиум считает, что названные судебные акты подлежат оставлению без изменения.

Как установлено арбитражными судами, предпринимателем во исполнение контракта от 21.08.2003 № 21/08-2003, заключенного с научно-производственной фирмой «Семикс» (Украина), в период с декабря 2003 года по декабрь 2004 года производилась отгрузка рыбных консервов в адрес иностранного покупателя. Периодически предприниматель представлял в инспекцию для камеральной налоговой проверки налоговые декларации по налогу на добавленную стоимость по налоговой ставке 0 процентов.

В связи с тем что приложенные к налоговым декларациям документы не соответствовали требованиям статьи 165 Кодекса (отсутствовали необходимые отметки таможенных органов на грузовых таможенных декларациях и транспортно-сопроводительных документах), инспекция решениями от 20.10.2004 № 24,

Постановления Президиума

от 20.12.2004 № 37, от 20.04.2005 № 8 отказала предпринимателю в применении налоговой ставки 0 процентов по налогу на добавленную стоимость и налоговых вычетов.

По результатам выездной налоговой проверки предпринимателя за период с 01.01.2003 по 31.12.2003 инспекция приняла решение от 16.01.2006 № 2 о доначислении налога на добавленную стоимость, начислении пеней и привлечении предпринимателя к налоговой ответственности в виде штрафа, мотивировав это тем, что им, несмотря на непредставление в инспекцию до истечения 180 дней со дня помещения реализованного товара под таможенный режим экспорта документов, предусмотренных статьей 165 Кодекса, не исполнена обязанность по исчислению и уплате указанного налога по налоговой ставке 10 процентов.

Суды апелляционной и кассационной инстанций признали доводы инспекции обоснованными и отказали предпринимателю в удовлетворении требования о признании недействительным решения инспекции в части доначисления налога на добавленную стоимость и начисления пеней со ссылкой на безусловную в данном случае обязанность налогоплательщика по исчислению и уплате налога (пункт 9 статьи 165 Кодекса) и необходимость определения налоговой базы на день отгрузки товара (пункт 9 статьи 167 Кодекса).

Вместе с тем суды пришли к выводу об отсутствии оснований для привлечения предпринимателя к налоговой ответственности за неуплату налога. При этом суды исходили из того, что признаков правонарушения, предусмотренного статьей 122 Кодекса, в действиях (бездействии) предпринимателя не имеется, поскольку по результатам камеральной налоговой проверки налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость по налоговой ставке 0 процентов за ноябрь 2005 года, представленной налогоплательщиком в декабре 2005 года с полным пакетом документов, инспекция решением от 20.03.2006 № 9 подтвердила правомерность применения налоговой ставки 0 процентов по спорным экспортным операциям в 2004 году.

На основании абзаца второго пункта 9 статьи 167 Кодекса в случае, если на 181-й день, считая с даты помещения товаров под таможенный режим экспорта, полный пакет документов, предусмотренных статьей 165 Кодекса, не собран, налогоплательщик обязан включить стоимость реализованных на экспорт товаров в налоговую базу, определив момент ее формирования с даты отгрузки товара, исчислить сумму налога на добавленную стоимость и уплатить его (абзац первый статьи 52, абзацы первый и второй пункта 1 статьи 45 Кодекса). При этом операции по реализации товаров подлежат налогообложению по ставкам, определенным пунктами 2 и 3 статьи 164 Кодекса.

Невыполнение названных действий является неуплатой налога в результате занижения налоговой базы, неправомерного бездействия налогоплательщика, влекущих применение ответственности, установленной пунктом 1 статьи 122 Кодекса, в виде взыскания штрафа в размере 20 процентов от неуплаченной суммы налога.

Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 3/2009

Однако в данном случае судами правомерно принято во внимание следующее. Глава 21 Кодекса не ограничивает налогоплательщика в праве представить по истечении 180-дневного срока полный пакет документов для подтверждения экспортной операции, а напротив, в случае если такие документы будут собраны и представлены в инспекцию, гарантирует ему возмещение уплаченного налога в порядке, предусмотренном статьей 176 Кодекса.

Поскольку документальное подтверждение налогоплательщиком экспортной операции по истечении 180 дней неизбежно влечет за собой право на применение налоговой ставки 0 процентов, прекращают действовать условия, при которых возможно привлечение его к ответственности на основании статьи 122 Кодекса за неуплату налога в связи с невыполнением требований абзаца второго пункта 9 статьи 167 Кодекса.

При рассмотрении настоящего спора суды установили, и инспекцией это не оспаривается, что на основании дополнительно представленных предпринимателем документов, принятых к камеральной налоговой проверке в декабре 2005 года, инспекция решением от 20.03.2006 № 9 подтвердила правомерность применения налоговой ставки 0 процентов.

Таким образом, оснований для отмены обжалуемых судебных актов не имеется.

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

ПОСТАНОВИЛ:

решение Арбитражного суда Белгородской области от 19.07.2006 по делу № А08-1393/06-13, постановление Девятнадцатого арбитражного апелляционного суда от 27.03.2007 и постановление Федерального арбитражного суда Центрального округа от 21.01.2008 по тому же делу оставить без изменения, а заявление Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 3 по Белгородской области инспекции — без удовлетворения.

Председательствующий А.А. Иванов

Стоимость отгруженных товаров (работ, услуг)

При определении пропорции сумм налога на добавленную стоимость, подлежащих включению в соответствующую налоговую декларацию в качестве налоговых вычетов, предусмотренной пунктом 4 статьи 170 Налогового кодекса Российской Федерации, в показатель стоимости отгруженных товаров (работ, услуг) не включаются суммы налога на добавленную стоимость, полученные от контрагентов при расчетах за товары (работы, услуги).

**ПОСТАНОВЛЕНИЕ
Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации
№ 7185/08
Москва, 18 ноября 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., Козловой О.А., Никифорова С.Б., Сарбаша С.В., Слесарева В.Л., Юхнея М.Ф. —

рассмотрел заявление Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 1 по Алтайскому краю о пересмотре в порядке надзора решения Арбитражного суда Алтайского края от 28.11.2007 по делу № А03-4508/07-21 и постановления Федерального арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 04.03.2008 по тому же делу.

В заседании приняли участие представитель заявителя — Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 1 по Алтайскому краю — Беспалов Н.В.

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

Межрайонная инспекция Федеральной налоговой службы № 1 по Алтайскому краю (далее — инспекция) провела выездную налоговую проверку правильности исчисления и уплаты налогов в 2004—2005 годах индивидуальным предпринимателем Демченко В.А. (далее — предприниматель), осуществлявшим в указанный период виды предпринимательской деятельности, подпадающие как под общий режим налогообложения, так и под систему налогообложения в виде единого налога на вмененный доход.

По результатам проверки инспекция вынесла решение от 15.02.2007 № РА-332-12, которым начислила к уплате единый социальный налог, налог на добавленную стоимость в общей сумме 40 876 рублей 17 копеек, а также соответствующие штрафы за неуплату налогов и пени за просрочку их уплаты. Кроме того, предприниматель привлечен к ответственности, установленной статьями 119, 126 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — Кодекс), за непредставление документов и несвоевременное представление деклараций по единому социальному налогу.

Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 3/2009

Предприниматель, полагая, что при исчислении налогов, подлежащих доплате, инспекция неправильно определила долю расходов, приходящихся на товары, доход от реализации которых применительно к предпринимателю подлежит обложению единым социальным налогом, а также долю налога на добавленную стоимость, подлежащего налоговому вычету по операциям, облагаемым этим налогом, обратился в Арбитражный суд Алтайского края с заявлением о признании решения инспекции недействительным.

Решением Арбитражного суда Алтайского края от 28.11.2007 требование предпринимателя удовлетворено.

Федеральный арбитражный суд Западно-Сибирского округа постановлением от 04.03.2008 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 несоответствие сложившейся судебной-арбитражной практике и неправильное применение судами норм налогового законодательства.

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

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

В силу пункта 7 статьи 346.26 Кодекса налогоплательщики, осуществляющие наряду с предпринимательской деятельностью, подлежащей налогообложению в виде единого налога на вмененный доход, иные виды предпринимательской деятельности, исчисляют и уплачивают налоги в отношении иных видов деятельности в соответствии с общим режимом налогообложения, предусмотренным Кодексом.

В спорный период предприниматель осуществлял деятельность, облагаемую единым налогом на вмененный доход, а также деятельность, подпадающую под общий режим налогообложения, в том числе облагаемую налогом на добавленную стоимость и единым социальным налогом.

Согласно статье 170 Кодекса суммы налога на добавленную стоимость, предъявленные продавцами товаров (работ, услуг) налогоплательщикам, осуществляющим как облагаемые налогом, так и освобожденные от налогообложения операции, принимаются к вычету либо учитываются в их стоимости в той пропорции, в которой они используются для производства и (или) реализации товаров (работ, услуг), операции по реализации которых подлежат налогообложению (освобождаются от налогообложения).

Указанная пропорция определяется исходя из стоимости товаров (работ, услуг), операции по реализации которых подлежат налогообложению (освобождаются от налогообложения), в общей стоимости товаров (работ, услуг), отгруженных за налоговый период.

Постановления Президиума

В ходе проверки инспекцией установлено, что при определении размера налога на добавленную стоимость, подлежащего вычету при реализации облагаемых налогом товаров, предприниматель учитывал общую стоимость реализованных товаров с включением в нее налога на добавленную стоимость, что повлекло занижение налогооблагаемой базы и соответственно суммы подлежащего уплате в бюджет налога.

Удовлетворяя требование предпринимателя, суд исходил из буквального толкования пункта 4 статьи 170 Кодекса, из которого не следует, что при расчете доли налога на добавленную стоимость, подлежащего налоговому вычету, стоимость реализованных налогоплательщиком товаров (работ, услуг) учитывается без налога на добавленную стоимость.

Суд также принял во внимание, что в соответствии с учетной политикой, утвержденной данным предпринимателем, отдельный учет сумм расходов и налога на добавленную стоимость, уплаченного продавцам, по разным видам деятельности ведется путем определения доли сумм расходов и уплаченного продавцам налога на добавленную стоимость по каждому виду деятельности в общем объеме выручки (с включением налога на добавленную стоимость).

Вместе с тем суды первой и кассационной инстанций не приняли во внимание следующее.

Согласно пункту 1 статьи 154 Кодекса налоговая база по налогу на добавленную стоимость при реализации товаров (работ, услуг) определяется как стоимость этих товаров (работ, услуг), исчисленная исходя из цен, определяемых в соответствии со статьей 40 Кодекса, с учетом акцизов и без включения в них налога на добавленную стоимость.

На основании статьи 168 Кодекса налогоплательщик при реализации товаров (работ, услуг) дополнительно к цене (тарифу) реализуемых товаров (работ, услуг) предъявляет к оплате покупателю соответствующую сумму налога.

Анализ положений статьи 170 Кодекса во взаимосвязи с приведенными нормами, а также с положениями пункта 3 статьи 152, пункта 1 статьи 257 Кодекса позволяет считать, что стоимость реализованного товара (работ, услуг) употребляется в Кодексе в значении показателя денежной оценки реализованных товаров (работ, услуг), определяемого исходя из цены (тарифа) и количества (объема) товара.

Из указанного следует, что при реализации товаров (работ, услуг), облагаемых налогом на добавленную стоимость, налогоплательщик (продавец) сверх стоимости товаров (работ, услуг) предъявляет к уплате покупателю сумму налога, учитываемую данным налогоплательщиком при исчислении суммы налога, подлежащей уплате в бюджет.

Получаемая продавцом сумма косвенного налога не является ни частью стоимости отгруженных товаров (работ, услуг), ни доходом от реализации товаров (работ, услуг), поскольку суммы налога на добавленную стоимость и суммы дохода подлежат отдельному учету в целях исчисления налоговых обязательств, вытекающих из требований главы 21 и главы 23 Кодекса.

Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 3/2009

Если реализация тех же самых товаров (работ, услуг) не подпадает под операции, облагаемые налогом на добавленную стоимость, то продавец предъявляет покупателю к оплате только стоимость отгруженных товаров (работ, услуг) без налога.

При определении пропорции сумм налога на добавленную стоимость, подлежащих включению в соответствующую налоговую декларацию в качестве налоговых вычетов, предусмотренной пунктом 4 статьи 170 Кодекса, необходимо применять сопоставимые показатели. Сопоставимыми в данном случае являются суммы, отражающие стоимость товаров (работ, услуг) без учета налога на добавленную стоимость.

Из пункта 3 статьи 237 Кодекса следует, что индивидуальные предприниматели определяют налоговую базу по единому социальному налогу на основании подпункта 2 пункта 1 статьи 235 Кодекса как сумму доходов, полученных за налоговый период от предпринимательской деятельности, за вычетом расходов, связанных с их извлечением. При этом состав расходов, принимаемых к вычету в целях налогообложения, определяется в порядке, аналогичном порядку определения состава затрат, установленному для налогоплательщиков налога на прибыль соответствующими статьями главы 25 Кодекса.

У индивидуального предпринимателя, осуществляющего виды деятельности с разным режимом налогообложения, в налоговой базе по налогу на прибыль учитывается доход только от деятельности, подпадающей под общий режим налогообложения. Следовательно, в этом случае в сумму полученных доходов суммы налога на добавленную стоимость, предъявленные налогоплательщиком к оплате своим контрагентам, не могут быть включены, поскольку они доходом не являются и учитываются отдельно для расчетов с бюджетом. Что же касается расходов, вычитаемых из дохода при исчислении налоговой базы, то суммы налога на добавленную стоимость, уплаченные индивидуальным предпринимателем своим контрагентам, не подлежат отнесению к расходам в силу положения пункта 19 статьи 270 Кодекса.

Поскольку выводы судов основаны на неправильном применении налогового законодательства, их нельзя признать обоснованными.

Таким образом, оспариваемые 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 2 части 1 статьи 305, статьей 306 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации

ПОСТАНОВИЛ:

решение Арбитражного суда Алтайского края от 28.11.2007 по делу № А03-4508/07-21 и постановление Федерального арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 04.03.2008 по тому же делу отменить.

Дело направить на новое рассмотрение в Арбитражный суд Алтайского края.

Председательствующий А.А. Иванов

Обложение НДС по ставке 0 процентов

В нарушение правил статьи 167 Налогового кодекса Российской Федерации суды необоснованно сочли, что вычеты по операциям, в отношении которых налоговая ставка 0 процентов по налогу на добавленную стоимость ранее не была подтверждена, могут заявляться налогоплательщиком вновь только за налоговые периоды, указанные в первоначально поданных налоговых декларациях.

**ПОСТАНОВЛЕНИЕ
Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации
№ 8369/08
Москва, 18 ноября 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., Витрянского В.В., Вышняк Н.Г., Горячевой Ю.Ю., Завьяловой Т.В., Исайчева В.Н., Козловой О.А., Нешатаевой Т.Н., Сарбаша С.В., Слесарева В.Л., Юхнея М.Ф. —

рассмотрел заявление общества с ограниченной ответственностью «ЮгБункерСервис» о пересмотре в порядке надзора решения Арбитражного суда Ростовской области от 27.12.2007 по делу № А53-18369/2007-С6-27 и постановления Федерального арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 29.04.2008 по тому же делу.

Заслушав и обсудив доклад судьи Горячевой Ю.Ю., Президиум установил следующее.

Общество с ограниченной ответственностью «ЮгБункерСервис» (далее — общество) обратилось в Арбитражный суд Ростовской области с заявлением о признании незаконным решения Инспекции Федеральной налоговой службы по Кировскому району города Ростова-на-Дону (далее — инспекция) от 20.07.2007 № 301 в части отказа в возмещении 1 935 127 рублей 59 копеек налога на добавленную стоимость по налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость за январь 2007 года (с учетом уточнения требования в порядке, установленном статьей 49 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации).

Решением Арбитражного суда Ростовской области от 27.12.2007 требование общества удовлетворено частично: оспариваемое решение инспекции признано незаконным в отношении отказа в возмещении 857 153 рублей 8 копеек налога на добавленную стоимость. В удовлетворении остальной части требования отказано.

Федеральный арбитражный суд Северо-Кавказского округа постановлением от 29.04.2008 решение суда оставил без изменения.

Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 3/2009

В заявлении, поданном в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации, о пересмотре в порядке надзора упомянутых судебных актов общество просит их отменить в части отказа в удовлетворении требования, ссылаясь на ошибочное истолкование и неправильное применение судами норм материального права.

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

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

Инспекцией проведена камеральная налоговая проверка представленной обществом налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость за январь 2007 года, где в разделе 8 общество отразило операции, по которым ему ранее не была подтверждена налоговая ставка 0 процентов по налоговым декларациям за три налоговых периода: ноябрь 2005 года, февраль 2006 года и март 2006 года. Операции представляли собой реализацию припасов (топлива и масла для морских судов), вывезенных с территории Российской Федерации в таможенном режиме перемещения припасов.

По результатам проверки декларации за январь 2007 года инспекция решением от 20.07.2007 № 301 вновь не подтвердила обществу по этим операциям налоговую ставку 0 процентов по налогу на добавленную стоимость, ссылаясь на несоответствие пакетов документов требованиям статьи 165 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — Кодекс).

Отказ в применении названной налоговой ставки по операциям реализации припасов послужил единственным основанием и к отказу в возмещении по тем же операциям налога, уплаченного обществом своим поставщикам.

Оспаривая решение инспекции от 20.07.2007 № 301 в части, связанной с операциями, по которым налоговая ставка 0 процентов вновь не была подтверждена, общество указывало на соответствие требованиям статьи 165 Кодекса приложений к налоговой декларации за январь 2007 года пакетов документов по операциям реализации припасов, в обоснование чего представило суду их копии.

Суд первой инстанции, исследовав представленные по делу доказательства, признал все замечания инспекции, сделанные ею в отношении пакетов документов по операциям реализации припасов, не соответствующими налоговому законодательству. Он согласился с доводами общества о надлежащем подтверждении им по декларации за январь 2007 года права на применение налоговой ставки 0 процентов по операциям, в отношении которых такая ставка ранее не была подтверждена по декларациям за ноябрь 2005 года, февраль и март 2006 года.

Вместе с тем суд первой инстанции отклонил требование общества о признании незаконным решения инспекции от 20.07.2007 № 301 в части отказа в возмещении 1 077 974 рублей 51 копейки налога на добавленную стоимость, уплаченного

Постановления Президиума

обществом поставщикам по упомянутым операциям реализации припасов, сославшись на иные мотивы, не названные в решении инспекции.

Как счел суд первой инстанции, подав налоговые декларации за ноябрь 2005 года, февраль и март 2006 года, общество определило и налоговые периоды проведения операций, применение налоговой ставки 0 процентов по которым инспекцией в установленном порядке подтверждено. Следовательно, для получения возмещения налога по этим операциям обществу необходимо вновь подать декларации за те же налоговые периоды, указав в каждой из них вычеты, относящиеся к операциям, отраженным в конкретной декларации. В обоснование своих доводов суд первой инстанции сослался на аналогичную правовую позицию, сформулированную в постановлении Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 08.11.2006 № 6631/06.

Суд кассационной инстанции с мотивами и выводами суда первой инстанции полностью согласился.

Однако суды не учли, что изложенная в постановлении Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 08.11.2006 № 6631/06 правовая позиция относится к ситуации, когда по операциям реализации, включенным в декларацию за конкретный налоговый период, налоговый орган подтвердил по налогу на добавленную стоимость применение налоговой ставки 0 процентов, но отказал при этом в вычетах.

В данном случае, проверив налоговые декларации общества по налогу на добавленную стоимость по налоговой ставке 0 процентов за ноябрь 2005 года, февраль и март 2006 года, инспекция, сославшись на нарушения требований статьи 165 Кодекса, отказала обществу по операциям реализации припасов как в применении указанной налоговой ставки, так и возмещении налога. В решениях инспекции от 24.04.2006 № 51, от 20.06.2006 № 66, от 20.07.2006 № 78, принятых по результатам камеральных проверок налоговых деклараций общества за упомянутые налоговые периоды и представленных в материалы дела, перечислены конкретные инвойсы, документы на погрузку припасов и соответствующие им счета-фактуры поставщиков, которые вновь приведены в решении инспекции от 20.07.2007 № 301. Повторное заявление обществом спорной суммы налога к возмещению отмечено инспекцией в отзыве и установлено судами в результате рассмотрения дела.

Таким образом, по декларациям за ноябрь 2005 года, февраль и март 2006 года налоговая ставка 0 процентов по операциям реализации припасов обществу не подтверждена. Доказательств, свидетельствующих о ее подтверждении инспекцией за иные налоговые периоды, в материалах дела нет.

Моментом определения налоговой базы по операциям реализации припасов, не подтвержденным в течение 180 дней с момента их помещения под таможенный режим перемещения припасов, на основании пунктов 1 и 9 статьи 167 Кодекса является день отгрузки (передачи) припасов.

Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 3/2009

Поэтому доводы судов о том, что операции реализации, требующие со стороны налоговых органов подтверждения налоговой ставки, при неподтверждении этой ставки относятся к периодам, за которые первоначально подавались налоговые декларации, налоговому законодательству не соответствуют.

В силу пункта 9 статьи 165 Кодекса налогоплательщик, просрочивший представление пакета документов для подтверждения налоговой ставки 0 процентов по налогу на добавленную стоимость, должен заплатить указанный налог по иной налоговой ставке, однако вправе впоследствии представить в налоговые органы документы, обосновывающие применение налоговой ставки 0 процентов. Поскольку в этом случае налогоплательщик подтверждает операции по реализации, предусмотренные подпунктами 1–3, 8 и 9 пункта 1 статьи 164 Кодекса, то есть облагаемые налоговой ставкой 0 процентов, соответствующий пакет документов подается с декларацией за налоговый период, в котором такой пакет был собран (пункт 9 статьи 167 Кодекса).

Кодекс не устанавливает предельного срока для сбора пакета документов, поэтому повторная попытка общества подтвердить по операциям реализации припасов применение налоговой ставки 0 процентов и налоговых вычетов, после отказа инспекцией в их применении, могла быть произведена на основании декларации одного из последующих налоговых периодов, в том числе за январь 2007 года.

По утверждению общества, до января 2007 года оно уже уплатило по указанным операциям налог на добавленную стоимость, но вычеты не заявляло, так как этому препятствовал отказ инспекции в их применении, мотивированный отказом в подтверждении налоговой ставки 0 процентов.

Подав декларацию по налогу на добавленную стоимость за январь 2007 года, общество отразило в ней спорные вычеты в разделе 8 декларации, озаглавленном: «Расчет суммы налоговых вычетов по операциям реализации товаров (работ, услуг), обоснованность применения налоговой ставки 0 процентов по которым ранее документально не подтверждена», по форме, утвержденной приказом Министерства финансов Российской Федерации от 07.11.2006 № 136н.

В соответствии с порядком заполнения раздела 8 декларации, предусмотренным тем же приказом, в нем отражаются суммы налога, право на включение которых в налоговые вычеты за налоговый период, за который представлена декларация, возникло у налогоплательщика в отношении операций по реализации товаров (работ, услуг), обоснованность применения налоговой ставки 0 процентов по которым ранее документально не подтверждена. Показатели «налоговый период», «номер квартала или месяца» и «год» заполняются на основании сведений титульного листа соответствующей декларации по налоговой ставке 0 процентов, в которой были отражены операции по реализации товаров (работ, услуг), обоснованность применения ставки 0 процентов по которым документально не подтверждена (пункт 30).

Общество выполнило данные требования, указав в декларации по налогу на добавленную стоимость за январь 2007 года на отдельных листах раздела 8 опера-

Постановления Президиума

ции по реализации припасов и вычеты по ним, ранее включенные в три декларации прошлых налоговых периодов.

Таким образом, при предъявлении налога на добавленную стоимость к вычету общество руководствовалось положениями Кодекса и правилами, установленными Министерством финансов Российской Федерации в соответствии с его компетенцией, закрепленной пунктом 2 статьи 80 Кодекса.

Поэтому выводы судов о том, что общество должно было вновь подать налоговые декларации по налоговой ставке 0 процентов за ноябрь 2005 года, февраль и март 2006 года, являются неправильными.

Кроме того, действующий порядок заполнения налоговых деклараций по налогу на добавленную стоимость не предусматривает возможности включения вычетов по операциям, в отношении которых за конкретный налоговый период налоговая ставка 0 процентов не подтверждена, вновь в налоговую декларацию за тот же налоговый период.

В то же время расчет подлежащего возмещению налога нуждается в дополнительной проверке, поскольку соответствующие вычеты могли быть уже применены обществом при уплате налога по операциям реализации припасов после отказа в подтверждении налоговой ставки 0 процентов за ноябрь 2005 года, февраль и март 2006 года. Данное обстоятельство судами не проверялось.

При названных условиях обжалуемое решение суда первой инстанции и постановление суда кассационной инстанции в части отказа в удовлетворении требования общества подлежат отмене в силу пункта 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 2 части 1 статьи 305, статьей 306 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации

ПОСТАНОВИЛ:

решение Арбитражного суда Ростовской области от 27.12.2007 по делу № А53-18369/2007-С6-27 и постановление Федерального арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 29.04.2008 по тому же делу в части отказа в удовлетворении требования общества с ограниченной ответственностью «ЮнгБункерСервис» отменить.

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

В остальной части названные судебные акты оставить без изменения.

Председательствующий А.А. Иванов

Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 3/2009

Обложение НДС по ставке 0 процентов

Услуги по доставке (возврату) порожних вагонов-цистерн не могут быть квалифицированы как непосредственно связанные с услугами по организации перевозок и транспортировке товаров, вывезенных в таможенном режиме экспорта, а их реализация не подлежит обложению налогом на добавленную стоимость по налоговой ставке 0 процентов на основании подпункта 2 пункта 1 статьи 164 Налогового кодекса Российской Федерации.

ПОСТАНОВЛЕНИЕ Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 7752/08 Москва, 28 октября 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., Витрянского В.В., Вышняк Н.Г., Иванниковой Н.П., Исайчева В.Н., Нешатаевой Т.Н., Першутова А.Г., Сарбаша С.В., Слесарева В.Л., Юхнея М.Ф. —

рассмотрел заявление Межрегиональной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам № 1 о пересмотре в порядке надзора решения Арбитражного суда города Москвы от 11.04.2007 по делу № А40-68150/06-140-415, постановления Девятого арбитражного апелляционного суда от 20.06.2007 и постановления Федерального арбитражного суда Московского округа от 26.02.2008 по тому же делу.

В заседании приняли участие представители:

от заявителя — Межрегиональной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам № 1 — Арефьев В.А., Бурлевич Д.И., Дудко Д.А., Овчар О.В.;

от открытого акционерного общества «Нефтяная компания «Роснефть» — Ворсуляк О.В.

Заслушав и обсудив доклад судьи Сарбаша С.В., а также выступления представителей участвующих в деле лиц, Президиум установил следующее.

Открытое акционерное общество «Нефтяная компания «Роснефть» (далее — общество) обратилось в Арбитражный суд города Москвы с заявлением о признании недействительным решения Межрегиональной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам № 1 (далее — инспекция) от 20.07.2006 № 52/933 в части отказа в возмещении 190 403 413 рублей нало-

Постановления Президиума

га на добавленную стоимость и об обязанности инспекции принять решение о возмещении указанной суммы.

Решением Арбитражного суда города Москвы от 11.04.2007 требования удовлетворены.

Постановлением Девятого арбитражного апелляционного суда от 20.06.2007 решение суда первой инстанции оставлено без изменения.

Федеральный арбитражный суд Московского округа постановлением от 26.02.2008 решение суда первой инстанции и постановление суда апелляционной инстанции оставил без изменения.

В заявлении, поданном в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации, о пересмотре названных судебных актов в порядке надзора инспекция просит отменить их как нарушающие единообразие в толковании и применении арбитражными судами норм права.

Инспекция полагает, что исходя из условий договоров общества с его контрагентами доставка и возврат порожних вагонов-цистерн под новую загрузку экспортным товаром являются элементами комплекса перевозочных и транспортно-экспедиционных услуг. Поэтому данные услуги непосредственно связаны с услугами по организации перевозок и транспортировке товаров, вывезенных в таможенном режиме экспорта, а их реализация подлежит обложению налогом на добавленную стоимость по налоговой ставке 0 процентов на основании подпункта 2 пункта 1 статьи 164 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — Кодекс).

В отзыве на заявление общество просит оставить указанные 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 подлежат оставлению без изменения, заявление инспекции — оставлению без удовлетворения по следующим основаниям.

По результатам камеральной налоговой проверки представленной обществом налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость по налоговой ставке 0 процентов за март 2006 года и обоснованности налоговых вычетов инспекция решением от 20.07.2006 № 52/933 отказала в возмещении из бюджета 190 403 413 рублей этого налога. По мнению инспекции, организации, оказавшие обществу услуги, неправомерно применили налоговую ставку 18 процентов. В счетах-фактурах, на основании которых обществом в марте 2006 года заявлены налоговые вычеты, налоговая ставка указана неверно.

При рассмотрении дела судами установлено: инспекция отказала обществу в возмещении 40 783 789 рублей в связи с тем, что эта сумма была уплачена им при при-

Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 3/2009

обретении услуг, связанных с доставкой (возвратом) порожних вагонов-цистерн, необходимых для перевозки товара за пределы таможенной территории Российской Федерации.

Как следует из материалов дела, вагоны-цистерны курсировали на отрезке пути между пунктом назначения экспортных товаров и наливным пунктом.

Товары были помещены под таможенный режим экспорта по временным грузовым таможенным декларациям.

На основании пункта 3 статьи 38 Кодекса товаром для целей налогообложения признается имущество, реализуемое либо предназначенное для реализации.

В соответствии с подпунктом 5 пункта 1 статьи 11 Таможенного кодекса Российской Федерации (далее — Таможенный кодекс) вагоны-цистерны являются транспортным средством, а не товаром (подпункт 1 пункта 1 статьи 11 Таможенного кодекса).

Суд первой инстанции сделал вывод: перевезенные вагоны-цистерны, не являясь товаром, не могли быть помещены под таможенный режим экспорта.

В силу статьи 165 Таможенного кодекса под экспортом понимается таможенный режим, при котором товары, находящиеся в свободном обращении на таможенной территории Российской Федерации, вывозятся с этой территории без обязательств об обратном ввозе.

Согласно статье 270 Таможенного кодекса транспортные средства перемещают через таможенную границу в соответствии с таможенными режимами временного ввоза, временного вывоза в порядке, предусмотренном главой 22 названного Кодекса.

Суд первой инстанции исходил из следующего: на основании Соглашения о международном железнодорожном грузовом сообщении цистерны подлежат возвращению и на перевозочных документах, оформляемых на перевозку порожних цистерн, не проставляются штампы таможенных органов о помещении перевозимых товаров под таможенный режим экспорта, что исключает возможность подтверждения налоговой ставки 0 процентов.

Суды апелляционной и кассационной инстанций поддержали вывод суда первой инстанции.

Услуги по доставке (возврату) порожних вагонов-цистерн не могут быть квалифицированы как непосредственно связанные с услугами по организации перевозок и транспортировке товаров, вывезенных в таможенном режиме экспорта.

При таких условиях вывод судов трех инстанций о том, что реализация услуг, связанных с доставкой (возвратом) порожних вагонов-цистерн, не подлежит обложению налогом на добавленную стоимость по налоговой ставке 0 процен-

Постановления Президиума

тов в соответствии с подпунктом 2 пункта 1 статьи 164 Кодекса, является правомерным.

Оснований для отмены оспариваемых судебных актов и удовлетворения заявления инспекции не имеется.

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 11.04.2007 по делу № А40-68150/06-140-415, постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 20.06.2007 и постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 26.02.2008 по тому же делу оставить без изменения.

Заявление Межрегиональной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам № 1 оставить без удовлетворения.

Председательствующий А.А. Иванов

Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 3/2009

Обложение НДС по ставке 0 процентов

Услуги по доставке (возврату) порожних вагонов-цистерн не могут быть квалифицированы как непосредственно связанные с услугами по организации перевозок и транспортировке товаров, вывезенных в таможенном режиме экспорта, а их реализация не подлежит обложению налогом на добавленную стоимость по налоговой ставке 0 процентов на основании подпункта 2 пункта 1 статьи 164 Налогового кодекса Российской Федерации.

ПОСТАНОВЛЕНИЕ Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 6068/08 Москва, 28 октября 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., Витрянского В.В., Вышняк Н.Г., Ивановской Н.П., Исайчева В.Н., Нешатаевой Т.Н., Першутова А.Г., Сарбаша С.В., Слесарева В.Л., Юхнея М.Ф. —

рассмотрел заявление Межрегиональной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам № 1 о пересмотре в порядке надзора решения Арбитражного суда города Москвы от 02.04.2007 по делу № А40-73315/06-116-374, постановления Девятого арбитражного апелляционного суда от 20.06.2007 и постановления Федерального арбитражного суда Московского округа от 21.01.2008 по тому же делу.

В заседании приняли участие представители:

от заявителя — Межрегиональной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам № 1 — Арефьев В.А., Бурлевич Д.И., Дудко Д.А., Овчар О.В.;

от открытого акционерного общества «Нефтяная компания «Роснефть» — Ворсуляк О.В.

Заслушав и обсудив доклад судьи Сарбаша С.В., а также выступления представителей участвующих в деле лиц, Президиум установил следующее.

Открытое акционерное общество «Нефтяная компания «Роснефть» (далее — общество) обратилось в Арбитражный суд города Москвы с заявлением о признании недействительным решения Межрегиональной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам № 1 (далее — инспек-

Постановления Президиума

ция) от 21.08.2006 № 52/1100 в части отказа в возмещении 95 449 716 рублей налога на добавленную стоимость и обязанности инспекции устранить допущенные нарушения прав и законных интересов общества, приняв решение о возмещении указанной суммы.

Решением Арбитражного суда города Москвы от 02.04.2007 требования удовлетворены.

Постановлением Девятого арбитражного апелляционного суда от 20.06.2007 решение суда первой инстанции оставлено без изменения.

Федеральный арбитражный суд Московского округа постановлением от 21.01.2008 отменил решение суда первой инстанции и постановление суда апелляционной инстанции в отношении признания недействительным названного решения инспекции в части отказа в возмещении сумм налога на добавленную стоимость (в отмененной части дело направлено на новое рассмотрение), за исключением 11 125 320 рублей 51 копейки налога, уплаченных при приобретении услуг по доставке (перегонке) порожних вагонов-цистерн (в этой части судебные акты оставлены без изменения).

В заявлении, поданном в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации, о пересмотре названных судебных актов в порядке надзора инспекция просит отменить их в отношении удовлетворения требования общества в размере 9 874 834 рублей как нарушающие единообразие в толковании и применении норм права.

Инспекция считает, что исходя из условий договоров общества с его контрагентами доставка и возврат порожних вагонов-цистерн под новую загрузку экспортным товаром являются элементами комплекса перевозочных и транспортно-экспедиционных услуг. Поэтому данные услуги непосредственно связаны с услугами по организации перевозок и транспортировке товаров, вывезенных в таможенном режиме экспорта, а их реализация подлежит обложению налогом на добавленную стоимость по налоговой ставке 0 процентов на основании подпункта 2 пункта 1 статьи 164 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — Кодекс).

В отзыве на заявление общество просит оставить указанные 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 подлежат оставлению без изменения, заявление инспекции оставлению без удовлетворения по следующим основаниям.

По результатам камеральной налоговой проверки представленной обществом налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость по налоговой ставке 0 процентов за апрель 2006 года, обоснованности применения данной налоговой ставки и налоговых вычетов инспекция решением от 21.08.2006 № 52/1100 отка-

Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 3/2009

зала в возмещении из бюджета этого налога, в том числе 11 125 320 рублей 51 копейки. По мнению инспекции, организации, оказавшие обществу услуги, неправомерно применили налоговую ставку 18 процентов. В счетах-фактурах, на основании которых обществом в апреле 2006 года заявлены налоговые вычеты, налоговая ставка указана неверно.

При рассмотрении дела судами было установлено: инспекция отказала обществу в возмещении 11 125 320 рублей 51 копейки налога на добавленную стоимость в связи с тем, что эта сумма была уплачена им при приобретении услуг, связанных с доставкой (возвратом) порожних вагонов-цистерн, необходимых для перевозки товара за пределы таможенной территории Российской Федерации.

Как следует из материалов дела, вагоны-цистерны курсировали на отрезке пути между пунктом назначения экспортных товаров и наливным пунктом.

Товары были помещены под таможенный режим экспорта по временным грузовым таможенным декларациям.

На основании пункта 3 статьи 38 Кодекса товаром для целей налогообложения признается имущество, реализуемое либо предназначенное для реализации.

В соответствии с подпунктом 5 пункта 1 статьи 11 Таможенного кодекса Российской Федерации (далее — Таможенный кодекс) вагоны-цистерны являются транспортным средством, а не товаром (подпункт 1 пункта 1 статьи 11 Таможенного кодекса).

Суд первой инстанции сделал вывод: перевезенные вагоны-цистерны, не являясь товаром, не могли быть помещены под таможенный режим экспорта.

В силу статьи 165 Таможенного кодекса под экспортом понимается таможенный режим, при котором товары, находящиеся в свободном обращении на таможенной территории Российской Федерации, вывозятся с этой территории без обязательств об обратном ввозе.

Согласно статье 270 Таможенного кодекса транспортные средства перемещают через таможенную границу в соответствии с таможенными режимами временного ввоза, временного вывоза в порядке, предусмотренном главой 22 названного Кодекса.

Суд первой инстанции исходил из следующего: на основании Соглашения о международном железнодорожном грузовом сообщении цистерны подлежат возвращению и на перевозочных документах, оформляемых на перевозку порожних цистерн, не проставляются штампы таможенных органов о помещении перевозимых товаров под таможенный режим экспорта, что исключает возможность подтверждения налоговой ставки 0 процентов.

Суды апелляционной и кассационной инстанций поддержали вывод суда первой инстанции.

Постановления Президиума

Услуги по доставке (возврату) порожних вагонов-цистерн не могут быть квалифицированы как непосредственно связанные с услугами по организации перевозок и транспортировке товаров, вывезенных в таможенном режиме экспорта.

При таких условиях вывод судов трех инстанций о том, что реализация услуг, связанных с доставкой (возвратом) порожних вагонов-цистерн, не подлежит обложению налогом на добавленную стоимость по налоговой ставке 0 процентов в соответствии с подпунктом 2 пункта 1 статьи 164 Кодекса, является правомерным.

Оснований для отмены оспариваемых судебных актов и удовлетворения заявления инспекции не имеется.

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 02.04.2007 по делу № А40-73315/06-116-374, постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 20.06.2007 и постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 21.01.2008 по тому же делу оставить без изменения.

Заявление Межрегиональной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам № 1 оставить без удовлетворения.

Председательствующий А.А. Иванов

Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 3/2009

Обложение НДС по ставке 0 процентов

Услуги по доставке (возврату) порожних вагонов-цистерн не могут быть квалифицированы как непосредственно связанные с услугами по организации перевозок и транспортировке товаров, вывезенных в таможенном режиме экспорта, а их реализация не подлежит обложению налогом на добавленную стоимость по налоговой ставке 0 процентов на основании подпункта 2 пункта 1 статьи 164 Налогового кодекса Российской Федерации.

ПОСТАНОВЛЕНИЕ Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 6080/08 Москва, 28 октября 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., Витрянского В.В., Вышняк Н.Г., Иванниковой Н.П., Исайчева В.Н., Нешатаевой Т.Н., Першутова А.Г., Сарбаша С.В., Слесарева В.Л., Юхнея М.Ф. —

рассмотрел заявление Межрегиональной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам № 1 о пересмотре в порядке надзора решения Арбитражного суда города Москвы от 29.05.2007 по делу № А40-2331/07-127-18, постановления Девятого арбитражного апелляционного суда от 16.08.2007 и постановления Федерального арбитражного суда Московского округа от 21.01.2008 по тому же делу.

В заседании приняли участие представители:

от заявителя — Межрегиональной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам № 1 Арефьев В.А., Бурлевич Д.И., Дудко Д.А., Овчар О.В.;

от открытого акционерного общества «Нефтяная компания «Роснефть» — Ворсуляк О.В.

Заслушав и обсудив доклад судьи Сарбаша С.В., а также выступления представителей участвующих в деле лиц, Президиум установил следующее.

Открытое акционерное общество «Нефтяная компания «Роснефть» (далее — общество) обратилось в Арбитражный суд города Москвы с заявлением о признании недействительным решения Межрегиональной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам № 1 (далее — инспекция) от 20.10.2006 № 52/1662 в части отказа в возмещении 271 260 648 рублей 19 копе-

Постановления Президиума

ек налога на добавленную стоимость, в том числе: 95 252 758 рублей 1 копейки — по услугам транспортировки экспортных товаров; 173 796 448 рублей 76 копеек — по услугам транспортировки сырья для производства экспортных товаров; 2 211 441 рубля 33 копеек — по услугам доставки (перегонки) порожних вагонов-цистерн; 285 887 рублей — с сумм агентского вознаграждения (с учетом уточнения требования).

Решением Арбитражного суда города Москвы от 29.05.2007 требование удовлетворено.

Постановлением Девятого арбитражного апелляционного суда от 16.08.2007 решение суда первой инстанции оставлено без изменения.

Федеральный арбитражный суд Московского округа постановлением от 21.01.2008 отменил решение суда первой инстанции и постановление суда апелляционной инстанции (в отмененной части дело направил на новое рассмотрение), за исключением 2 211 441 рубля 33 копеек налога, уплаченных при приобретении услуг по доставке (перегонке) порожних вагонов-цистерн (в этой части судебные акты оставлены без изменения).

В заявлении, поданном в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации, о пересмотре названных судебных актов в порядке надзора инспекция просит отменить их в отношении удовлетворения требования общества в размере 1 355 750 рублей 34 копеек как нарушающие единообразие в толковании и применении арбитражными судами норм права.

Инспекция считает, что исходя из условий договоров общества с его контрагентами доставка и возврат порожних вагонов-цистерн под новую загрузку экспортным товаром являются элементами комплекса перевозочных и транспортно-экспедиционных услуг. Поэтому данные услуги непосредственно связаны с услугами по организации перевозок и транспортировке товаров, вывезенных в таможенном режиме экспорта, а их реализация подлежит обложению налогом на добавленную стоимость по налоговой ставке 0 процентов на основании подпункта 2 пункта 1 статьи 164 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — Кодекс).

В отзыве на заявление общество просит оставить указанные 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 подлежат оставлению без изменения, заявление инспекции — оставлению без удовлетворения по следующим основаниям.

По результатам камеральной налоговой проверки представленной обществом налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость по налоговой ставке 0 процентов за июнь 2006 года и обоснованности налоговых вычетов инспекция решением от 20.10.2006 № 52/1662 отказала в возмещении из бюджета этого нало-

Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 3/2009

га, в том числе 2 211 441 рубля 33 копеек. По мнению инспекции, организации, оказавшие обществу услуги, неправомерно применили налоговую ставку 18 процентов. В счетах-фактурах, на основании которых обществом в июне 2006 года заявлены налоговые вычеты, налоговая ставка указана неверно.

При рассмотрении дела судами установлено: инспекция отказала обществу в возмещении 2 211 441 рубля 33 копеек налога на добавленную стоимость в связи с тем, что они были уплачены обществом при приобретении услуг, связанных с доставкой (возвратом) порожних вагонов-цистерн, необходимых для перевозки товара за пределы таможенной территории Российской Федерации.

Как следует из материалов дела, вагоны-цистерны курсировали на отрезке пути между пунктом назначения экспортных товаров и наливным пунктом.

Товары были помещены под таможенный режим экспорта по временным грузовым таможенным декларациям.

На основании пункта 3 статьи 38 Кодекса товаром для целей налогообложения признается имущество, реализуемое либо предназначенное для реализации.

В соответствии с подпунктом 5 пункта 1 статьи 11 Таможенного кодекса Российской Федерации (далее — Таможенный кодекс) вагоны-цистерны являются транспортным средством, а не товаром (подпункт 1 пункта 1 статьи 11 Таможенного кодекса).

Суд первой инстанции сделал вывод: перевезенные цистерны, не являясь товаром, не могли быть помещены под таможенный режим экспорта.

В силу статьи 165 Таможенного кодекса под экспортом понимается таможенный режим, при котором товары, находящиеся в свободном обращении на таможенной территории Российской Федерации, вывозятся с этой территории без обязательств об обратном ввозе.

Согласно статье 270 Таможенного кодекса транспортные средства перемещают через таможенную границу в соответствии с таможенными режимами временного ввоза, временного вывоза в порядке, предусмотренном главой 22 названного Кодекса.

Суд первой инстанции исходил из следующего: на основании Соглашения о международном железнодорожном грузовом сообщении цистерны подлежат возвращению и на перевозочных документах, оформляемых на перевозку порожних цистерн, не проставляются штампы таможенных органов о помещении перевозимых товаров под таможенный режим экспорта, что исключает возможность подтверждения налоговой ставки 0 процентов.

Суды апелляционной и кассационной инстанций поддержали вывод суда первой инстанции.

Постановления Президиума

Услуги по доставке (возврату) порожних вагонов-цистерн не могут быть квалифицированы как непосредственно связанные с услугами по организации перевозок и транспортировке товаров, вывезенных в таможенном режиме экспорта.

При таких условиях вывод судов трех инстанций о том, что реализация услуг, связанных с доставкой (возвратом) порожних вагонов-цистерн, не подлежит обложению налогом на добавленную стоимость по налоговой ставке 0 процентов в соответствии с подпунктом 2 пункта 1 статьи 164 Кодекса, является правомерным.

Оснований для отмены оспариваемых судебных актов и удовлетворения заявления инспекции не имеется.

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 29.05.2007 по делу № А40-23/07-127-18, постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 16.08.2007 и постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 21.01.2008 по тому же делу оставить без изменения.

Заявление Межрегиональной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам № 1 оставить без удовлетворения.

Председательствующий А.А. Иванов