

Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 4/2009

## **ПРИМЕНЕНИЕ НАЛОГОВОГО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА**

### **Уголовная ответственность и ответственность за совершение налогового правонарушения**

Поскольку приговором районного суда предприниматель привлечена к уголовной ответственности в виде лишения свободы, инспекция не вправе предпринимать действия по взысканию штрафов, начисленных за совершение налогового правонарушения.

### **ПОСТАНОВЛЕНИЕ Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 8551/08 Москва, 9 декабря 2008 г.**

Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в составе:

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

членов Президиума: Бабкина А.И., 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 Грудиной Л.В. о пересмотре в порядке надзора решения Арбитражного суда города Москвы от 19.12.2007 по делу № А40-52855/07-151-346, постановления Девятого арбитражного апелляционного суда от 17.03.2008 и постановления Федерального арбитражного суда Московского округа от 04.05.2008 по тому же делу.

В заседании приняли участие представители:

от заявителя — индивидуального предпринимателя Грудиной Л.В. — Грудина Л.В.;

от Инспекции Федеральной налоговой службы № 25 по городу Москве — Савин Ю.В., Сенина М.Г., Толокольников С.А., Французов А.В.

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

Инспекцией Федеральной налоговой службы № 25 по городу Москве (далее — инспекция) проведена выездная налоговая проверка индивидуального предпринимателя Грудиной Л.В. по вопросу соблюдения законодательства о налогах и сборах за 2004–2005 годы.

## Постановления Президиума

По результатам проверки с учетом представленных предпринимателем возражений инспекцией составлен акт от 15.03.2007 № 13-21/6 и принято решение от 19.04.2007 № 13-23/17 о привлечении ее к налоговой ответственности в виде взыскания 115 611 рублей штрафов, доначислении 559 149 рублей 88 копеек налогов и начислении 74 471 рубля 92 копеек пеней.

Материалы выездной налоговой проверки инспекцией переданы в Отдел по налоговым правонарушениям Управления внутренних дел Южного административного округа города Москвы, которым 31.05.2007 возбуждено уголовное дело № 242783.

Согласно заключению старшего специалиста-ревизора Отдела по налоговым правонарушениям Управления внутренних дел Южного административного округа города Москвы Бойко А.Л. установлена неуплата Грудиной Л.В. налогов за 2004–2005 годы в общей сумме 318 036 рублей 48 копеек.

Симоновский районный суд города Москвы, рассмотрев материалы уголовного дела об уклонении Грудиной Л.В. от уплаты налогов в крупном размере за 2004–2005 годы, установил, что подсудимая полностью признала себя виновной и уплатила задолженность по налогам в пределах предъявленного ей обвинения.

Приговором суда от 16.07.2007 Грудина Л.В. привлечена к уголовной ответственности в виде лишения свободы сроком на один год условно, производство по иску прокурора Южного административного округа города Москвы о взыскании сумм неуплаченных налогов прекращено ввиду их уплаты.

В связи с неисполнением предпринимателем требований об уплате налогов, пеней и штрафов, начисленных решением от 19.04.2007 № 13-23/17, инспекция приняла решение от 29.08.2007 № 1550 о взыскании 362 265 рублей 12 копеек налогов, 73 538 рублей 21 копейки пеней и 112 278 рублей 48 копеек штрафов за счет денежных средств на счетах налогоплательщика в банках.

Поскольку у Грудиной Л.В. счетов в банках не имелось, инспекция приняла решение от 10.09.2007 № 07/3 о взыскании 255 643 рублей 69 копеек налогов, 84 784 рублей 32 копеек пеней, 115 511 рублей 97 копеек штрафов за счет иного ее имущества.

Не согласившись с решениями инспекции от 29.08.2007 № 1550 и от 10.09.2007 № 07/3, предприниматель обратилась в Арбитражный суд города Москвы с заявлением о признании их недействительными.

Решением Арбитражного суда города Москвы от 19.12.2007 заявленные требования оставлены без удовлетворения.

Девятый арбитражный апелляционный суд постановлением от 17.03.2008 решение суда оставил без изменения.

Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 4/2009

Федеральный арбитражный суд Московского округа постановлением от 04.05.2008 решение суда первой и постановление суда апелляционной инстанций оставил без изменения.

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

В отзыве на заявление инспекция просит в удовлетворении заявления отказать.

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

В соответствии с пунктом 3 статьи 108 Налогового кодекса Российской Федерации предусмотренная названным Кодексом ответственность за деяние, совершенное физическим лицом, наступает, если это деяние не содержит признаков состава преступления, предусмотренного уголовным законодательством Российской Федерации.

Поскольку приговором Симоновского районного суда города Москвы Грудина Л.В. привлечена к уголовной ответственности в виде лишения свободы сроком на один год условно, инспекция была не вправе предпринимать действия по взысканию штрафов, начисленных за совершение налогового правонарушения.

Кроме того, суды всех инстанций сочли применение инспекцией процедуры бесспорного взыскания названных сумм налогов правомерным, так как исходили из того, что Симоновский районный суд города Москвы рассмотрел дело в отношении неуплаченных налогов в сумме 318 063 рублей 48 копеек, тогда как сумма 238 086 рублей 40 копеек налогов, начисленная инспекцией по результатам налоговой проверки, не была предметом рассмотрения.

Однако судами не учтено, что согласно статье 252 Уголовно-процессуального кодекса Российской Федерации, устанавливающего пределы судебного разбирательства, судебное разбирательство проводится только в отношении обвиняемого и лишь по предъявленному ему обвинению.

Основанием к возбуждению уголовного дела явились материалы выездной налоговой проверки инспекции по всей выявленной сумме недоимки.

Между тем Грудина Л.В. было предъявлено обвинение лишь в части неуплаченных налогов за 2004 год в сумме 169 089 рублей 20 копеек и за 2005 год в сумме 148 947 рублей 28 копеек. Симоновский районный суд города Москвы рассмотрел материалы уголовного дела в рамках этого обвинения. Указанные суммы налогов ею уплачены добровольно до вынесения приговора. Остальная сумма налогов, доначисленная инспекцией, следственными органами была исключена из

## Постановления Президиума

предъявленного обвинения. Поэтому исключенная из обвинения сумма недоимки не подлежала взысканию инспекцией.

Таким образом, оспариваемые судебные акты нарушают единообразие в толковании и применении норм права и в силу пункта 1 статьи 304 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации подлежат отмене.

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

## ПОСТАНОВИЛ:

решение Арбитражного суда города Москвы от 19.12.2007 по делу № А40-52855/07-151-346, постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 17.03.2008 и постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 04.05.2008 по тому же делу отменить.

Решения Инспекции Федеральной налоговой службы № 25 по городу Москве от 29.08.2007 № 1550 и от 10.09.2007 № 07/3 признать недействительными.

*Председательствующий Е.Ю. Валявина*

Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 4/2009

### **Обстоятельства, отягчающие налоговую ответственность**

Увеличение размера штрафа за налоговые правонарушения на 100 процентов в соответствии с пунктом 4 статьи 114 Налогового кодекса Российской Федерации допустимо только, в случае если лицо, привлекаемое к ответственности с учетом отягчающего ответственность обстоятельства, совершило правонарушение после привлечения его к ответственности за аналогичное правонарушение.

### **ПОСТАНОВЛЕНИЕ Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 9141/08 Москва, 9 декабря 2008 г.**

Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в составе:

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

членов Президиума: Бабкина А.И., Витрянского В.В., Вышняк Н.Г., Завьяловой Т.В., Зориной М.Г., Исайчева В.Н., Козловой О.А., Першутова А.Г., Сарбаша С.В., Слесарева В.Л., Юхнея М.Ф. —

рассмотрел заявление открытого акционерного общества «Томскнефть» Восточной Нефтяной Компании о пересмотре в порядке надзора решения Арбитражного суда Томской области от 15.11.2007 по делу № А67-7511/05, постановления Седьмого арбитражного апелляционного суда от 18.02.2008 и постановления Федерального арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 13.05.2008 по тому же делу.

В заседании приняли участие представители:

от заявителя — открытого акционерного общества «Томскнефть» Восточной Нефтяной Компании — Ворсуляк О.В., Показаньева Л.В., Сирмайс И.А.;

от Федеральной налоговой службы — Сапогин Д.Г., Сенина М.Г.

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

Федеральная налоговая служба обратилась в Арбитражный суд Томской области с заявлением о взыскании с открытого акционерного общества «Томскнефть» Восточной Нефтяной Компании (далее — общество) сумм налоговых санкций на основании ее решения от 23.12.2004 № 30-3-15/7 и в соответствии с пунктом 1 статьи 122 и пунктом 4 статьи 114 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — Кодекс).

## Постановления Президиума

Указанное решение ФНС России принято по результатам повторной выездной налоговой проверки общества за 2001 год в порядке контроля за деятельностью Межрегиональной инспекции Министерства Российской Федерации по налогам и сборам по крупнейшим налогоплательщикам № 1 (в настоящее время — Межрегиональная инспекция Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам № 1; далее — межрегиональная инспекция).

Решением суда первой инстанции от 15.11.2006 требование ФНС России удовлетворено частично: с общества взыскан штраф в размере 70 204 535 рублей 65 копеек, поскольку суд расценил как смягчающее ответственность обстоятельство уплату обществом в бюджет доначисленных налогов в полном объеме и начисленных пеней, что компенсировало, по его мнению, убытки государства, и на основании подпункта 3 пункта 1 статьи 112, пункта 3 статьи 114 Кодекса уменьшил размер штрафа в два раза.

Постановлением суда апелляционной инстанции от 29.01.2007 решение суда первой инстанции оставлено без изменения.

Федеральный арбитражный суд Западно-Сибирского округа постановлением от 05.07.2007 названные судебные акты отменил, дело направил на новое рассмотрение в суд первой инстанции. По мнению суда кассационной инстанции, уменьшение размера штрафа необоснованно, поскольку вопросы правомерности его применения и оценки как смягчающих, так и отягчающих ответственность общества обстоятельств, влияющих на размер штрафа, нашли свое разрешение в судебных актах, вынесенных по другому делу (дело № А40-4096/05-128-50 Арбитражного суда города Москвы), имеющих преюдициальное значение для настоящего дела.

При новом рассмотрении спора решением Арбитражного суда Томской области от 15.11.2007 (с учетом определения от 17.12.2007 об исправлении опечатки) с общества взыскано в бюджеты разных уровней 165 025 940 рублей 16 копеек штрафа, в удовлетворении остальной части требования отказано.

Суд указал, что во вступивших в законную силу судебных актах по делу № А40-4096/05-128-50 Арбитражного суда города Москвы по заявлению общества о признании недействительным решения ФНС России от 23.12.2004 № 30-3-15/7 дана оценка всем обстоятельствам дела, в том числе и влияющим на правомерность применения налоговой санкции с учетом отягчающих и смягчающих ответственность обстоятельств, и признан обоснованным размер недоимки по налогу, которому соответствует штраф в сумме 165 025 940 рублей 16 копеек.

Седьмой арбитражный апелляционный суд постановлением от 18.02.2008 решение суда первой инстанции от 15.11.2007 оставил без изменения.

Федеральный арбитражный суд Западно-Сибирского округа постановлением от 13.05.2008 судебные акты от 15.11.2007 и от 18.02.2008 оставил без изменения.

В заявлении, поданном в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации, о пересмотре в порядке надзора решения суда первой инстанции от 15.11.2007,

## Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 4/2009

постановления суда апелляционной инстанции от 18.02.2008 и постановления суда кассационной инстанции от 13.05.2008 общество просит их отменить, ссылаясь на неправильное применение судами норм права.

В отзыве на заявление инспекция просит оставить названные 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 в части взыскания с общества сумм налоговых санкций в размере, увеличенном на 100 процентов, подлежат отмене, в остальной части — оставлению без изменения по следующим основаниям.

Как установлено судами, по результатам повторной выездной налоговой проверки общества за 2001 год ФНС России решением от 23.12.2004 № 30-3-15/7 доначислила налоги, начислила пени и предусмотрела взыскание штрафа, исходя из пункта 1 статьи 122 и пункта 4 статьи 114 Кодекса, в размере 40 процентов от суммы неуплаченных налогов.

Общество указанное решение ФНС России оспорило в Арбитражном суде города Москвы.

Решением Арбитражного суда города Москвы от 04.05.2005 по делу № А40-4096/05-128-50, оставленным без изменения постановлением Девятого арбитражного апелляционного суда от 14.07.2005 и постановлением Федерального арбитражного суда Московского округа от 08.12.2005, требование общества удовлетворено частично. Суды не согласились с доводом общества о незаконности увеличения размера штрафа с учетом пункта 2 статьи 112 и пункта 4 статьи 114 Кодекса, поскольку взыскание штрафа в размере, увеличенном на 100 процентов, осуществлено с учетом решения межрегиональной инспекции от 29.11.2004 № 52/962 о привлечении общества к налоговой ответственности, вынесенного по итогам выездной налоговой проверки за 2002 год.

Названные судебные акты по делу № А40-4096/05-128-50 Арбитражного суда города Москвы в настоящем деле были оценены судами в качестве преюдициальных.

Однако суды не учли следующего.

Предмет спора по делу № А40-4096/05-128-50 Арбитражного суда города Москвы — оспаривание ненормативного акта налогового органа. Порядок рассмотрения такой категории дел регулируется главой 24 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации.

По настоящему делу предметом спора является взыскание с общества сумм налоговых санкций. Правила рассмотрения дел о взыскании обязательных платежей и санкций предусмотрены главой 26 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации.

## Постановления Президиума

В соответствии со статьей 9 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации арбитражный суд при рассмотрении конкретного дела создает условия всестороннего и полного исследования доказательств, установления фактических обстоятельств и правильного применения законов.

Отказ суда при рассмотрении дела о взыскании сумм налоговых санкций от непосредственного исследования и оценки обстоятельств, отягчающих ответственность, нарушает права налогоплательщика и не соответствует сложившейся судебной практике по данной категории дел.

В настоящем случае суды, отказывая обществу в рассмотрении обстоятельств, отягчающих его ответственность, и ссылаясь на преюдициальное значение дела № А40-4096/05-128-50 Арбитражного суда города Москвы, нарушили положение пункта 4 статьи 112 Кодекса, которым предусмотрено, что обстоятельства, смягчающие или отягчающие ответственность за совершение налогового правонарушения, устанавливаются судом и учитываются при применении налоговых санкций.

Таким образом, суды, рассматривая заявление ФНС России о взыскании с общества сумм налоговых санкций по правилам главы 26 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, должны были полно и всесторонне исследовать вопрос о наличии смягчающих и отягчающих ответственность обстоятельств.

Кроме того, судами неправильно применены нормы, содержащиеся в пункте 2 статьи 112 и пункте 4 статьи 114 Кодекса.

Согласно пункту 4 статьи 114 Кодекса при наличии обстоятельства, указанного в пункте 2 статьи 112, размер штрафа увеличивается на 100 процентов.

В силу пункта 2 статьи 112 Кодекса обстоятельством, отягчающим ответственность, признается совершение налогового правонарушения лицом, ранее привлекаемым к ответственности за аналогичное правонарушение.

Следовательно, для установления наличия обстоятельства, отягчающего ответственность, позволяющего увеличить размер взыскиваемого штрафа на 100 процентов, необходимо установить, что обществом, привлекаемым к ответственности по статье 122 Кодекса, ранее было совершено аналогичное налоговое правонарушение, за которое оно привлекалось к налоговой ответственности по той же статье.

Суды, толкуя пункт 2 статьи 112 и пункт 4 статьи 114 Кодекса, пришли к выводу, что увеличение размера штрафа на 100 процентов по вменяемому правонарушению правомерно, поскольку общество ранее привлекалось к налоговой ответственности за аналогичное правонарушение.

Не соглашаясь с доводами общества об отсутствии обстоятельства, позволяющего увеличить размер штрафа на 100 процентов, суды сослались на решение межрегиональной инспекции от 29.11.2004 № 52/962 о привлечении общества к налоговой ответственности.



Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 4/2009

Между тем названное решение принято межрегиональной инспекцией по результатам налоговой проверки общества за 2002 год, в то время как решение ФНС России от 23.12.2004 № 30-3-15/7 — по результатам проверки за 2001 год.

Суды не приняли во внимание, что в соответствии с пунктом 4 статьи 114 Кодекса увеличение размера штрафа на 100 процентов допустимо только в случае, когда лицо, привлекаемое к ответственности с учетом отягчающего обстоятельства, совершило правонарушение после привлечения его к ответственности за ранее совершенное аналогичное правонарушение. Взыскание штрафа в размере, увеличенном на 100 процентов, за правонарушение, совершенное обществом в 2001 году, возможно только при условии совершения им аналогичного правонарушения до 2001 года, за которое оно было привлечено к налоговой ответственности.

Такого факта ни налоговыми органами, ни судами не установлено; в качестве обстоятельства, отягчающего ответственность, признано правонарушение, совершенное обществом не до, а после 2001 года, то есть суды сочли первичным правонарушение, совершенное в 2002 году.

При указанных обстоятельствах у судов не имелось оснований для взыскания с общества сумм налоговых санкций в размере, увеличенном на 100 процентов согласно пункту 4 статьи 114 Кодекса.

Таким образом, оспариваемые судебные акты основаны на неправильном применении норм права и нарушают единообразие в их толковании и применении арбитражными судами, поэтому 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 и статьей 306 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации

**ПОСТАНОВИЛ:**

решение Арбитражного суда Томской области от 15.11.2007 по делу № А67-7511/05, постановление Седьмого арбитражного апелляционного суда от 18.02.2008 и постановление Федерального арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 13.05.2008 по тому же делу в части взыскания с открытого акционерного общества «Томскнефть» Восточной Нефтяной Компании 82 512 970 рублей штрафа отменить и в указанной части в удовлетворении требования Федеральной налоговой службы отказать.

В остальной части названные судебные акты оставить без изменения.

*Председательствующий Е.Ю. Валявина*

Постановления Президиума

**Срок давности взыскания налоговых санкций**

Положение пункта 2 статьи 115 Налогового кодекса Российской Федерации устанавливает специальные правила исчисления срока давности взыскания налоговых санкций с налогоплательщиков — физических лиц.

**ПОСТАНОВЛЕНИЕ  
Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации  
№ 10802/08  
Москва, 16 декабря 2008 г.**

Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в составе:

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

членов Президиума: Андреевой Т.К., Бабкина А.И., Витрянского В.В., Завьяловой Т.В., Иванниковой Н.П., Исайчева В.Н., Першутова А.Г., Полетаевой Г.Г., Слесарева В.Л., Юхнея М.Ф. —

рассмотрел заявление общества с ограниченной ответственностью «Научно-производственное предприятие «Системы безразборной диагностики» о пересмотре в порядке надзора решения Арбитражного суда города Москвы от 21.11.2007 по делу № А40-31243/07-139-164, постановления Девятого арбитражного апелляционного суда от 15.01.2008 и постановления Федерального арбитражного суда Московского округа от 16.05.2008 по тому же делу.

В заседании приняли участие представители:

от заявителя — общества с ограниченной ответственностью «Научно-производственное предприятие «Системы безразборной диагностики» — Маслова К.С., Свириденко В.В.;

от Инспекции Федеральной налоговой службы № 2 по городу Москве — Синицын Г.Б., Тумандейкин С.Г., Шмытов А.А.

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

Решением Инспекции Федеральной налоговой службы № 2 по городу Москве (далее — инспекция) от 18.10.2006 № 152, вынесенным по результатам выездной налоговой проверки, общество с ограниченной ответственностью «Научно-производственное предприятие «Системы безразборной диагностики» (далее — общество, налогоплательщик) привлечено к налоговой ответственности, предусмотренной пунктом 1 статьи 122 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — Кодекс), в виде взыскания штрафа, ему доначислен налог на добавленную стоимость и начислены пени.

Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 4/2009

Решением Арбитражного суда города Москвы от 23.07.2007 по другому делу (№ А40-70817/06-98-410), оставленным без изменения постановлением Девятого арбитражного апелляционного суда от 01.10.2007, решение инспекции в отношении доначисления налога, начисления пеней и штрафа признано частично недействительным. В отношении начисления 423 820 рублей штрафа оставлено в силе.

Инспекция обратилась в Арбитражный суд города Москвы с заявлением о взыскании 433 820 рублей штрафа.

Решением Арбитражного суда города Москвы от 21.11.2007 заявленное инспекцией требование удовлетворено в части взыскания 423 820 рублей штрафа, в остальной части требования отказано.

Постановлением Девятого арбитражного апелляционного суда от 15.01.2008 решение суда первой инстанции оставлено без изменения.

Федеральный арбитражный суд Московского округа постановлением от 16.05.2008 решение суда первой инстанции и постановление суда апелляционной инстанции оставил без изменения.

Суды удовлетворили требование инспекции о взыскании с общества штрафа, руководствуясь частью 2 статьи 69 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации и исходя из решения Арбитражного суда города Москвы по делу № А40-70817/06-98-410, которым подтверждена правомерность привлечения общества к налоговой ответственности, предусмотренной пунктом 1 статьи 122 Кодекса за неполную уплату налога. Доводы общества о пропуске инспекцией шестимесячного срока на обращение в суд с иском о взыскании штрафа суды отвергли со ссылкой на положение пункта 2 статьи 115 Кодекса об исчислении срока давности взыскания налоговых санкций с момента получения инспекцией сообщения об отказе в возбуждении уголовного дела. Поскольку сообщение инспекцией получено 19.12.2006, а исковое заявление подано 19.06.2007, суды пришли к выводу о том, что указанный срок не пропущен.

В заявлении, поданном в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации, о пересмотре в порядке надзора названных судебных актов, общество просит их отменить в части удовлетворения требования инспекции о взыскании с общества штрафа, ссылаясь на неправильное применение судами норм права, и отказать инспекции в удовлетворении требования в отмененной части.

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

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

## Постановления Президиума

В соответствии с пунктом 1 статьи 115 Кодекса (в редакции, действовавшей до 01.01.2007) налоговые органы вправе обратиться в суд с иском о взыскании налоговой санкции не позднее шести месяцев со дня обнаружения налогового правонарушения и составления соответствующего акта.

Акт выездной налоговой проверки составлен 27.06.2006. Инспекция обратилась в суд с иском 19.06.2007, то есть за пределами пресекательного шестимесячного срока давности взыскания налоговых санкций.

Применение судами положений пункта 2 статьи 115 Кодекса в настоящем случае неправомерно, поскольку названной нормой в корреспонденции с пунктом 3 статьи 108 Кодекса установлены специальные правила исчисления срока давности взыскания налоговых санкций с налогоплательщиков — физических лиц.

Правовая позиция по данному вопросу отражена в постановлении Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 28.02.2001 № 5 «О некоторых вопросах применения части первой Налогового кодекса Российской Федерации».

Согласно пункту 38 этого постановления то обстоятельство, что в отношении должностного лица организации-налогоплательщика решался вопрос о привлечении к уголовной ответственности, не является основанием для применения специальных правил исчисления срока давности взыскания налоговых санкций с юридического лица.

При указанных обстоятельствах оспариваемые судебные акты нарушают единообразие в толковании и применении норм права, поэтому 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 и статьей 306 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации

**ПОСТАНОВИЛ:**

решение Арбитражного суда города Москвы от 21.11.2007 по делу № А40-31243/07-139-164, постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 15.01.2008 и постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 16.05.2008 по тому же делу в части удовлетворения требования Инспекции Федеральной налоговой службы № 2 по городу Москве о взыскании с общества с ограниченной ответственностью «Научно-производственное предприятие «Системы безразборной диагностики» 423 820 рублей штрафа отменить.

Требование инспекции в отмененной части оставить без удовлетворения.

В остальной части судебные акты оставить без изменения.

*Председательствующий Е.Ю. Валявина*

Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 4/2009

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

В удовлетворении требования о признании правомерным применения налоговой ставки 0 процентов по налогу на добавленную стоимость по операциям реализации услуг по перевозке вывозимых за пределы территории Российской Федерации товаров отказано, так как в товарно-транспортных накладных (СМР) отсутствуют отметки пограничной таможни «Товар вывезен».

### **ПОСТАНОВЛЕНИЕ Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 10280/08 Москва, 23 декабря 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., Завьяловой Т.В., Иванниковой Н.П., Исайчева В.Н., Першутова А.Г., Сарбаша С.В., Слесарева В.Л., Юхнея М.Ф. —

рассмотрел заявление Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 2 по Самарской области о пересмотре в порядке надзора решения Арбитражного суда Самарской области от 14.03.2008 по делу № А55-397/2008-3 и постановления Федерального арбитражного суда Поволжского округа от 19.06.2008 по тому же делу.

В заседании приняли участие представители заявителя — Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 2 по Самарской области — Косарев А.А., Петрова А.Ю., Уткина В.М.

Заслушав и обсудив доклад судьи Сарбаша С.В. и выступления представителей участвующего в деле лица, Президиум установил следующее.

Общество с ограниченной ответственностью «Тольяттинская Транспортная Компания» (далее — общество) обратилось в Арбитражный суд Самарской области с заявлением о признании недействительными решений Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 2 по Самарской области от 06.11.2007 № 03-14/1 /324 и № 03-14/1 /324/1, принятых по результатам камеральных налоговых проверок налоговых деклараций общества по налогу на добавленную стоимость по ставке 0 процентов за май 2007 года.

Решением Арбитражного суда Самарской области от 14.03.2008 заявленное требование удовлетворено.

## Постановления Президиума

Федеральный арбитражный суд Поволжского округа постановлением от 19.06.2008 решение суда первой инстанции оставил без изменения.

В заявлении, поданном в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации, о пересмотре в порядке надзора указанных судебных актов инспекция просит их отменить со ссылкой на нарушение ими единообразия в толковании и применении арбитражными судами норм права.

Проверив обоснованность доводов, изложенных в заявлении и выступлениях присутствующих в заседании представителей участвующего в деле лица, Президиум считает, что обжалуемые судебные акты подлежат частичной отмене по следующим основаниям.

По результатам камеральной налоговой проверки налоговых деклараций общества по налогу на добавленную стоимость по ставке 0 процентов за май 2007 года инспекцией установлены нарушения требований налогового законодательства, послужившие основанием для принятия оспариваемых решений.

В частности, по мнению инспекции, общество неправомерно применило налоговую ставку 0 процентов по налогу на добавленную стоимость по операциям реализации услуг по перевозке экспортированных за пределы территории Российской Федерации товаров (пункты 1.1.2, 1.1.3 и 1.1.4 решения инспекции), поскольку в данном случае в международных товарно-транспортных накладных (CMR) не имелось отметки пограничной таможни «Товар вывезен». Это обстоятельство является нарушением требований подпункта 4 пункта 4 статьи 165 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — Кодекс). Имеющиеся в этих накладных отметки таможни «Вывоз разрешен» не подтверждают факта вывоза товара за пределы таможенной территории Российской Федерации.

Суды, признавая недействительными решения инспекции, в том числе и по эпизодам, изложенным в пунктах 1.1.2, 1.1.3 и 1.1.4 решения от 06.11.2007 № 03-14/1/324, указали, что наличие отметок пограничной таможни «Вывоз разрешен» может служить достаточным условием для применения налоговой ставки 0 процентов по налогу на добавленную стоимость и налоговых вычетов, так как представленными обществом документами в совокупности подтверждается соблюдение им требований статьи 165 Кодекса.

Между тем в названных товарно-транспортных накладных (CMR) нет отметок пограничного таможенного органа о вывозе товара. Они содержат лишь отметки пограничной таможни «Вывоз разрешен». Этот факт обществом не оспаривается.

Доказательств представления в налоговую инспекцию копий грузовых таможенных деклараций с отметками пограничных таможенных органов, подтверждающих вывоз товаров за пределы территории Российской Федерации, в материалах дела нет.

## Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 4/2009

Таким образом, суды по существу пришли к выводу, что отсутствие на СМР отметки «Товар вывезен» может быть восполнено анализом совокупности иных документов, предусмотренных статьей 165 Кодекса.

Однако данные выводы судов являются ошибочными в силу следующего.

Согласно подпункту 2 пункта 1 статьи 164 Кодекса обложение налогом на добавленную стоимость по налоговой ставке 0 процентов при реализации работ (услуг) по организации и сопровождению перевозок, перевозке или транспортировке, организации, сопровождению, погрузке и перегрузке вывозимых за пределы территории Российской Федерации товаров, выполняемых (оказываемых) российскими организациями, производится при условии представления в налоговые органы документов, предусмотренных статьей 165 Кодекса. Пункт 4 статьи 165 Кодекса содержит перечень документов, необходимых для подтверждения обоснованности применения этой ставки и налоговых вычетов при реализации работ (услуг).

Так, исходя из подпункта 4 пункта 4 статьи 165 Кодекса в налоговый орган должны быть представлены копии транспортных, товаросопроводительных и (или) иных документов с отметками пограничных таможенных органов, подтверждающих вывоз товаров за пределы территории Российской Федерации.

Следовательно, товарно-транспортные накладные должны иметь отметку «Товар вывезен», а не только отметку «Вывоз разрешен», поэтому отказ инспекции в признании правомерности применения обществом налоговой ставки 0 процентов по налогу на добавленную стоимость по этим эпизодам является правильным.

Поскольку судами не исследовались вопросы обоснованности начисления инспекцией недоимки по налогу на добавленную стоимость и ее размера (430 753 рубля, пункт 3.1 решения от 06.11.2007 № 03-14/1 /324), дело в этой части следует направить на новое рассмотрение в суд первой инстанции.

При таких обстоятельствах 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 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 Самарской области от 14.03.2008 по делу № А55-397/2008-3 и постановление Федерального арбитражного суда Поволжского округа от 19.06.2008 по тому же делу в части признания недействительными пунктов 1.1.2, 1.1.3, 1.1.4 и 3.1 решения Межрайонной инспекции Федеральной

Постановления Президиума

налоговой службы № 2 по Самарской области от 06.11.2007 № 03-14/1/324 отменить.

В удовлетворении требования общества с ограниченной ответственностью «Тольяттинская Транспортная Компания» в части признания недействительными пунктов 1.1.2, 1.1.3 и 1.1.4 названного решения инспекции отказать.

В части начисления инспекцией 430 753 рублей недоимки по налогу на добавленную стоимость (пункт 3.1 решения инспекции) дело направить на новое рассмотрение в Арбитражный суд Самарской области.

В остальной части названные судебные акты оставить без изменения.

*Председательствующий А.А. Иванов*



Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 4/2009

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

Исходя из смысла подпункта 4 пункта 1 статьи 164 Налогового кодекса Российской Федерации при реализации услуг по перевозке вещей физических лиц, предназначенных для личного пользования, обложение налогом на добавленную стоимость производится по налоговой ставке 0 процентов. Согласно подпункту 7 пункта 1 статьи 164 Налогового кодекса Российской Федерации перевозчик при оказании услуг для личного пользования дипломатического или административно-технического персонала иностранного представительства, включая проживающих вместе с ними членов их семей, также применяет налоговую ставку 0 процентов.

### **ПОСТАНОВЛЕНИЕ Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 9515/08 Москва, 25 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., Маковской А.А., Нешатаевой Т.Н., Сарбаша С.В., Слесарева В.Л., Юхнея М.Ф. —

рассмотрел заявление открытого акционерного общества «Аэрофлот — российские авиалинии» о пересмотре в порядке надзора решения Арбитражного суда города Москвы от 30.10.2007 по делу № А40-45483/07-4-261, постановления Девятого арбитражного апелляционного суда от 27.12.2007 и постановления Федерального арбитражного суда Московского округа от 11.04.2008 по тому же делу.

В заседании приняли участие представители:

от заявителя — открытого акционерного общества «Аэрофлот — российские авиалинии» — Айвазян С.И., Николаева И.А., Юденков А.П.;

от Межрегиональной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам № 6 — Беляева Р.Т.

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

Открытое акционерное общество «Аэрофлот — российские авиалинии» (далее — ОАО «Аэрофлот — российские авиалинии», общество) обратилось в Арбитражный суд города Москвы с заявлением о признании частично недействительным решения Межрегиональной инспекции Федеральной налоговой службы по крупней-

## Постановления Президиума

шим налогоплательщикам № 6 (далее — межрегиональная инспекция) от 06.06.2007 № 724 в части отказа в подтверждении обоснованности применения обществом налоговой ставки 0 процентов по налогу на добавленную стоимость и налоговых вычетов по операциям реализации в декабре 2006 года услуг:

- 1) по перевозке грузов, ввозимых физическими лицами на территорию Российской Федерации для личного пользования, на сумму 782 379 рублей;
- 2) по перевозке грузов, ввозимых на территорию Российской Федерации для личного использования дипломатическим и административно-техническим персоналом иностранных дипломатических представительств, на сумму 34 410 рублей;
- 3) по перевозке грузов, оказанных сотруднику представительства Международного комитета Красного Креста, на сумму 6771 рубль;
- 4) по перевозке грузов, помещенных под таможенные режимы «реимпорт» и «временный ввоз», на сумму 12 786 рублей.

Решением Арбитражного суда города Москвы от 30.10.2007 заявленное требование удовлетворено частично. Решение межрегиональной инспекции признано недействительным в части признания необоснованным применения налоговой ставки 0 процентов по налогу на добавленную стоимость при реализации товаров на сумму 12 786 рублей, отказа в возмещении налога на добавленную стоимость в сумме 2300 рублей. В удовлетворении остальной части требования обществу отказано.

Постановлением Девятого арбитражного апелляционного суда от 27.12.2007 решение суда первой инстанции оставлено без изменения.

Федеральный арбитражный суд Московского округа постановлением от 11.04.2008 решение суда первой инстанции и постановление суда апелляционной инстанции оставил без изменения.

В заявлении, поданном в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации, ОАО «Аэрофлот — российские авиалинии» просит отменить перечисленные судебные акты в части отказа в удовлетворении требования, ссылаясь на нарушение норм материального права, нарушение прав и законных интересов заявителя, а также неопределенного круга лиц, и удовлетворить требования.

В отзыве на заявление межрегиональная 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 основаниям.

## Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 4/2009

Отказывая обществу в удовлетворении первого пункта требования, суды руководствовались абзацем вторым подпункта 2 пункта 1 статьи 164 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — Кодекс), согласно которому налоговая ставка 0 процентов применяется при реализации работ (услуг) по организации и сопровождению перевозок, перевозке или транспортировке, организации, сопровождению, погрузке и перегрузке ввозимых на территорию Российской Федерации товаров, выполняемых (оказываемых) российскими организациями или индивидуальными предпринимателями (за исключением российских перевозчиков на железнодорожном транспорте), и иных подобных работ (услуг).

При этом суды исходили из положения пункта 1 статьи 38 Кодекса, согласно которому товаром для целей Кодекса признается любое имущество, реализуемое либо предназначенное для реализации.

Поскольку ОАО «Аэрофлот — российские авиалинии» оказывало услуги по перевозке вещей, ввозимых физическими лицами на территорию Российской Федерации для личного использования, а не для их реализации, суды пришли к выводу, что эти вещи не могут рассматриваться как товар в смысле правил Кодекса, а следовательно, услуги по их перевозке на территорию Российской Федерации не подпадают под действие абзаца второго подпункта 2 пункта 1 статьи 164 Кодекса.

Однако суды не приняли во внимание следующее.

В соответствии с частью 1 статьи 168 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации при принятии решения арбитражный суд должен оценить, какие законы и иные нормативные правовые акты следует применить по данному делу.

Суды, сославшись на подпункт 2 пункта 1 статьи 164 Кодекса, не приняли во внимание подпункт 4 пункта 1 статьи 164 Кодекса, в силу которого обложение налогом на добавленную стоимость по налоговой ставке 0 процентов осуществляется при реализации услуг по перевозке пассажиров и багажа при условии, что пункт отправления или пункт назначения пассажиров и багажа расположены за пределами территории Российской Федерации, при оформлении перевозок на основании единых международных перевозочных документов.

Правилами перевозок, действующими на некоторых видах транспорта, прямо допускается заключение отдельного самостоятельного договора на перевозку багажа (грузобагажа), следующего отдельно от пассажира или без пассажира. Такие правила, в частности, применяются на железнодорожном транспорте (Правила оказания услуг по перевозкам на железнодорожном транспорте пассажиров, а также грузов, багажа и грузобагажа для личных, семейных, домашних и иных нужд, не связанных с осуществлением предпринимательской деятельности, утвержденные постановлением Правительства Российской Федерации от 02.03.2005 № 111).

Кроме того, нормы законодательства, действующие на определенном виде транспорта, а также правила, установленные конкретным перевозчиком, могут огра-

## Постановления Президиума

ничивать возможность заключения единого договора перевозки пассажира и багажа в отношении принадлежащих физическому лицу и следующих вместе с ним вещей. В этих случаях перевозка таких вещей оформляется иными договорами, применяемыми на соответствующем виде транспорта, включая договор перевозки груза.

Исходя из смысла подпункта 4 пункта 1 статьи 164 Кодекса, применяющегося в отношении перевозок на любых видах транспорта, выполняемых любыми перевозчиками, применение налоговой ставки 0 процентов по налогу на добавленную стоимость не может зависеть от того, в рамках каких договоров (договора перевозки пассажира и багажа, договора перевозки грузобагажа или договора перевозки груза) осуществляется перевозка вещей граждан для личных, семейных, домашних и иных нужд, не связанных с осуществлением предпринимательской деятельности.

Следовательно, поскольку в данном случае пункты отправления (пункты назначения) располагались за пределами территории Российской Федерации, а перевозка оформлялась единым международным перевозочным документом, позиция судов в указанной части не может быть признана обоснованной.

Также не может быть признан соответствующим нормам Кодекса отказ судов в удовлетворении второго пункта требования ОАО «Аэрофлот — российские авиалинии».

Согласно подпункту 7 пункта 1 статьи 164 Кодекса налогообложение по налоговой ставке 0 процентов осуществляется при реализации товаров (работ, услуг) для официального пользования иностранными дипломатическими и приравненными к ним представительствами или для личного пользования дипломатического или административно-технического персонала этих представительств, включая проживающих вместе с ними членов их семей. Реализация товаров (выполнение работ, оказание услуг) подлежит налогообложению по налоговой ставке 0 процентов в случаях, если законодательством соответствующего иностранного государства установлен аналогичный порядок в отношении дипломатических и приравненных к ним представительств Российской Федерации, дипломатического и административно-технического персонала этих представительств (включая проживающих вместе с ними членов их семей) либо если такая норма предусмотрена в международном договоре Российской Федерации. Перечень иностранных государств, в отношении представительств которых применяются нормы этого подпункта, определяется федеральным органом исполнительной власти в сфере международных отношений совместно с Министерством финансов Российской Федерации.

Межрегиональная инспекция не приводила ни в своем решении, ни в ходе судебного разбирательства каких-либо ссылок на то, что подпункт 7 пункта 1 статьи 164 Кодекса не должен применяться в отношении тех представительств, работникам которых (включая проживающих вместе с ними членов их семей) услуги по перевозке их личных вещей оказывало ОАО «Аэрофлот — российские авиалинии».

Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 4/2009

Суды отказали в удовлетворении этого пункта требования с такой мотивировкой. В соответствии с Правилами применения нулевой ставки по налогу на добавленную стоимость при реализации товаров (работ, услуг) для официального использования иностранными дипломатическими и приравненными к ним представительствами или для личного использования дипломатическим или административно-техническим персоналом этих представительств, включая проживающих вместе с ними членов их семей (далее — Правила применения нулевой ставки, Правила), утвержденными постановлением Правительства Российской Федерации от 30.12.2000 № 1033, которые регламентируют порядок применения подпункта 7 пункта 1 статьи 164 Кодекса, применение налоговой ставки 0 процентов в отношении товаров (работ, услуг), приобретаемых для личного использования указанных лиц, осуществляется путем возмещения налоговыми органами этим лицам налога на добавленную стоимость, учтенного в цене товаров (работ, услуг) и уплаченного при их покупке. Данный порядок в настоящем случае соблюден не был.

Между тем суды не учли следующее.

Согласно пункту 1 статьи 3 Кодекса каждое лицо должно уплачивать законно установленные налоги и сборы.

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

Как видно из судебных актов и подтверждается материалами дела, межрегиональная инспекция не оспаривала, что ОАО «Аэрофлот — российские авиалинии» оказывало услуги по перевозке вещей для личного использования названными лицами.

При этом перевозчик не вправе был по своему усмотрению произвольно изменять установленную налоговым законодательством ставку налога. Соответствующая правовая позиция сформулирована Президиумом Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в постановлении от 04.04.2006 № 15865/05.

Следовательно, ОАО «Аэрофлот — российские авиалинии» при заключении договоров перевозки не мог требовать от своих контрагентов, относящихся к дипломатическому и административно-техническому персоналу иностранных дипломатических представительств или проживающим с ними членам их семей, оплаты налога на добавленную стоимость по ставке 18 процентов дополнительно к цене оказываемых услуг.

Правила применения нулевой ставки имеют целью обеспечить реализацию положений подпункта 7 пункта 1 статьи 164 Кодекса в тех случаях, когда в момент приобретения товаров (работ, услуг) его оплата не может быть произведена без оплаты налога на добавленную стоимость (например, при приобретении товаров

## Постановления Президиума

у организаций розничной торговли, где реализация товаров без оплаты налога на добавленную стоимость невозможна). В таких случаях реализация норм, содержащихся в подпункте 7 пункта 1 статьи 164 Кодекса, предусмотрена пунктом 3 Правил. Вместе с тем пункт 3 Правил не запрещает и не может запрещать налогоплательщику применять установленную Кодексом налоговую ставку 0 процентов по налогу на добавленную стоимость при приобретении у него товаров (работ и услуг) работниками иностранных представительств или постоянно проживающими с ними членами их семей в тех случаях, когда указанные лица заключают договор напрямую с поставщиком товаров (работ, услуг). Соответствующая позиция изложена в письме Министерства Российской Федерации по налогам и сборам от 17.06.2003 № РД-6-23/670 «О возмещении налога на добавленную стоимость иностранным дипломатическим представительствам».

Не может быть признан отвечающим нормам Кодекса и вывод судов о законности отказа межрегиональной инспекции в применении ставки 0 процентов по налогу на добавленную стоимость в отношении услуг по перевозке вещей для личного использования сотрудниками представительства Международного комитета Красного Креста. Судам следовало учесть смысл подпунктов 4 и 7 пункта 1 статьи 164 Кодекса и принять во внимания статус представительства данной организации, как он определен Соглашением между Правительством Российской Федерации и Международным комитетом Красного Креста (МККК) о статусе МККК и его делегации (представительства) на территории Российской Федерации, заключенным 24.06.1992.

При названных обстоятельствах 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 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 30.10.2007 по делу № А40-45483/07-4-261, постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 27.12.2007 и постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 11.04.2008 в части отказа в удовлетворении требования открытого акционерного общества «Аэрофлот — российские авиалинии» о признании частично недействительным решения Межрегиональной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам № 6 от 06.06.2007 № 724 отменить, требование общества в указанной части удовлетворить.

В остальной части названные судебные акты оставить без изменения.

*Председательствующий А.А. Иванов*

Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 4/2009

### **Зачет излишне уплаченного налога на добавленную стоимость**

Поскольку зачет излишне уплаченного налога на добавленную стоимость в погашение задолженности по уплате пеней за период с 25.04.2004 по 25.04.2007 был произведен инспекцией 25.04.2007, суду первой инстанции следовало проверить, принималось ли инспекцией (при отсутствии судебных решений о взыскании пеней) решение о взыскании пеней во внесудебном порядке с соблюдением срока и правил, установленных пунктами 3, 7 статьи 46 Налогового кодекса Российской Федерации.

### **ПОСТАНОВЛЕНИЕ Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 8689/08 Москва, 9 декабря 2008 г.**

Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в составе:

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

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

рассмотрел заявление открытого акционерного общества «Ижевский мотозавод «Аксион-холдинг» о пересмотре в порядке надзора решения Арбитражного суда Удмуртской Республики от 08.11.2007 по делу № А71-5953/2007-А24 и постановления Федерального арбитражного суда Уральского округа от 11.03.2008 по тому же делу.

В заседании приняли участие представители:

от заявителя — открытого акционерного общества «Ижевский мотозавод «Аксион-холдинг» — Кирпикова Е.С., Лазарева Н.В.;

от Инспекции Федеральной налоговой службы по Октябрьскому району города Ижевска — Бобкова Н.А., Сенина М.Г., Сорокина Е.С., Хабибуллин М.М.

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

Открытое акционерное общество «Ижевский мотозавод «Аксион-холдинг» (далее — общество) 19.01.2007 направило Инспекции Федеральной налоговой службы по Октябрьскому району города Ижевска (далее — инспекция) декларацию по налогу на добавленную стоимость за декабрь 2006 года, согласно которой к возмещению подлежал налог в размере 1 525 596 рублей.

## Постановления Президиума

Инспекция 23.04.2007 приняла решение о возмещении обществу указанной суммы налога.

Общество 25.04.2007 направило в инспекцию письмо о зачете 1 525 596 рублей налога на добавленную стоимость в счет будущих платежей по этому налогу.

Извещением от 25.04.2007 № 1968 инспекция сообщила обществу о проведенных ею зачетах:

№ 2527: 519 314 рублей 7 копеек — в погашение задолженности по налогу на прибыль, зачисляемому в федеральный бюджет (по пеням);

№ 2528: 55 130 рублей 51 копейка — в погашение задолженности по единому социальному налогу, зачисляемому в Пенсионный фонд Российской Федерации (по пеням);

№ 2529: 104 617 рублей 60 копеек — в погашение задолженности по налогу на добавленную стоимость (по пеням);

№ 2530: 846 533 рубля 82 копейки — в погашение задолженности по пеням, начисленным за просрочку уплаты единого социального налога, зачисляемого в Пенсионный фонд Российской Федерации.

Общество оспорило действия инспекции, указанные в ее извещении от 25.04.2007 № 1968, в арбитражном суде.

Решением Арбитражного суда Удмуртской Республики от 08.11.2007 признаны незаконными действия инспекции о зачете излишне уплаченного налога на добавленную стоимость в счет уплаты пеней по единому социальному налогу в сумме 655 рублей.

В удовлетворении остальной части требования отказано.

Федеральный арбитражный суд Уральского округа постановлением от 11.03.2008 решение суда первой инстанции оставил без изменения.

В заявлении, поданном в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации, о пересмотре в порядке надзора указанных судебных актов общество просит их отменить, ссылаясь на нарушение единообразия в толковании и применении арбитражными судами норм права.

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

Проверив обоснованность доводов, изложенных в заявлении, отзыве на него и выступлениях присутствующих в заседании представителей участвующих в деле лиц, Президиум считает, что обжалуемые судебные акты подлежат отмене с направлением дела на новое рассмотрение по следующим основаниям.



## Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 4/2009

Судами установлено, что инспекция 25.04.2007 произвела зачет излишне уплаченного налога на добавленную стоимость в погашение задолженности по пеням, начисленным за период с 25.04.2004 по 25.04.2007.

Не соглашаясь с действиями инспекции, общество указывает, что излишне уплаченный налог на добавленную стоимость зачтен в погашение задолженности по пеням, срок на взыскание которых во внесудебном порядке истек.

Суд первой инстанции, отклоняя довод общества, сослался на статью 113 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — Кодекс), в соответствии с которой срок давности для взыскания пеней исчисляется с момента образования недоимки и составляет три года.

Суд кассационной инстанции оставил решение суда первой инстанции без изменения, так как счел, что установленный пунктом 3 статьи 46 Кодекса срок для взыскания пеней во внесудебном порядке следует исчислять с момента погашения задолженности по конкретному налогу.

Между тем судами не учтено следующее.

Согласно пунктам 3, 9 статьи 46 Кодекса (здесь и далее — в редакции, действовавшей до 01.01.2007) решение о принудительном взыскании сумм налога и пеней принимается налоговым органом после истечения срока, установленного для исполнения обязанности по уплате налога, пеней, но не позднее 60 дней после истечения срока исполнения требования об уплате налога, пеней. Решение о взыскании, принятое после истечения указанного срока, считается недействительным и исполнению не подлежит. В этом случае налоговый орган может обратиться в суд с иском о взыскании с налогоплательщика или налогового агента (организации или индивидуального предпринимателя) причитающихся к уплате сумм налога, пеней.

На основании пункта 7 статьи 46 Кодекса при недостаточности либо отсутствии денежных средств на счетах налогоплательщика или налогового агента либо отсутствии информации о счетах налогоплательщика или налогового агента налоговый орган мог взыскать налог за счет иного имущества налогоплательщика или налогового агента в соответствии со статьей 47 Кодекса.

При этом статья 47 Кодекса в отличие от редакции, действующей с 01.01.2007, не устанавливала какого-либо другого срока, кроме срока, предусмотренного пунктом 3 статьи 46 Кодекса, для принятия налоговым органом решения о взыскании налога за счет иного имущества налогоплательщика или налогового агента.

В статьях 46, 47 Кодекса определяются правила принудительного взыскания налоговым органом налога и пеней во внесудебном порядке, одним из существенных условий которых является ограничение срока, в пределах которого налоговые органы вправе взыскать налог за счет денежных средств или иного имущества налогоплательщика без обращения в суд.

При этом 60-дневный срок, предусмотренный в статье 46 Кодекса, применялся до 01.01.2007 ко всей процедуре принудительного взыскания налога и пеней, осу-

## Постановления Президиума

шествяемого в бесспорном порядке, как за счет денежных средств, так и за счет иного имущества налогоплательщика или налогового агента.

По смыслу пунктов 3, 9 статьи 46, статьи 47 Кодекса в случае пропуска налоговым органом срока вынесения решения о взыскании налога, пеней за счет имущества налогоплательщика налоговый орган при отсутствии судебного решения о взыскании с налогоплательщика или налогового агента сумм налога, пеней не вправе принудительно взыскивать задолженность во внесудебном порядке, в том числе путем удержания (зачета) с этой целью излишне уплаченного налога.

Общество утверждает, что решения о взыскании пеней за счет его имущества инспекция не принимала. Указанный довод общества инспекция не опровергла. В материалах дела такие решения инспекции, а также судебные решения о взыскании с общества пеней отсутствуют.

Поскольку зачет излишне уплаченного налога на добавленную стоимость в погашение задолженности по уплате пеней за период с 25.04.2004 по 25.04.2007 был произведен инспекцией 25.04.2007, суду первой инстанции следовало выяснить, принимались ли инспекцией (при отсутствии судебных решений о взыскании пеней) решения как о взыскании пеней за счет денежных средств на счетах общества, так и за счет иного его имущества с соблюдением срока и порядка, установленных пунктами 3, 7 статьи 46 Кодекса. Необходимо было также проверить, не начислены ли пени на недоимку, срок взыскания которой инспекцией пропущен.

Однако судом это не было сделано.

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

Дело подлежит направлению на новое рассмотрение в суд первой инстанции для исследования вопроса, касающегося соблюдения порядка начисления и взыскания пеней, установленного статьями 46, 47, 75 Кодекса.

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 Удмуртской Республики от 08.11.2007 по делу № А71-5953/2007-А24 и постановление Федерального арбитражного суда Уральского округа от 11.03.2008 по тому же делу отменить.

Дело направить на новое рассмотрение в Арбитражный суд Удмуртской Республики.

*Председательствующий А.А. Иванов*

Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 4/2009

### **Занижение единого социального налога**

Поскольку исчисленные страховые взносы на обязательное пенсионное страхование не были фактически уплачены, то они представляют собой занижение единого социального налога в сумме, не превышающей сумму авансовых платежей, подлежащей уплате в федеральный бюджет.

### **ПОСТАНОВЛЕНИЕ Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 8851/08 Москва, 16 декабря 2008 г.**

Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в составе:

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

членов Президиума: Андреевой Т.К., Витрянского В.В., Завьяловой Т.В., Ивановой Н.П., Исайчева В.Н., Никифорова С.Б., Першутова А.Г., Слесарева В.Л., Юхнея М.Ф. —

рассмотрел заявление общества с ограниченной ответственностью «БИЗИ» о пересмотре в порядке надзора решения Арбитражного суда Калининградской области от 05.07.2007 по делу № А21-2942/2007, постановления Тринадцатого арбитражного апелляционного суда от 02.10.2007 и постановления Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 13.03.2008 по тому же делу.

В заседании принял участие представитель заявителя — общества с ограниченной ответственностью «БИЗИ» — Паньков П.В.

Заслушав и обсудив доклад судьи Першутова А.Г., а также объяснения представителя заявителя, Президиум установил следующее.

Межрайонной инспекцией Федеральной налоговой службы № 8 по городу Калининграду (далее — инспекция) проведена камеральная налоговая проверка расчета по авансовым платежам по единому социальному налогу и страховым взносам на обязательное пенсионное страхование за 9 месяцев 2006 года, представленного обществом с ограниченной ответственностью «БИЗИ» (далее — общество).

По результатам проверки принято решение от 09.03.2007 № 21596 об отказе в привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения, обществу предложено уплатить 380 778 рублей — положительную разницу между примененным налоговым вычетом и уплаченными страховыми взносами, признанную занижением единого социального налога, и 33 274 рубля 98 копеек пеней.

## Постановления Президиума

Не согласившись с этим решением инспекции, общество обратилось в Арбитражный суд Калининградской области с требованием о признании его недействительным.

Решением Арбитражного суда Калининградской области от 05.07.2007 в удовлетворении требования отказано.

Постановлением Тринадцатого арбитражного апелляционного суда от 02.10.2007 решение суда оставлено без изменения.

Федеральный арбитражный суд Северо-Западного округа постановлением от 13.03.2008 упомянутые судебные акты оставил без изменения.

В заявлении, поданном в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации, о пересмотре в порядке надзора названных судебных актов общество просит их отменить, ссылаясь на неправильное применение судами норм права.

Проверив обоснованность доводов, изложенных в заявлении и выступлении присутствующего в заседании представителя общества, Президиум считает, что оспариваемые судебные акты подлежат частичной отмене по следующим основаниям.

Как установлено судами, при расчете авансовых платежей по единому социальному налогу за 9 месяцев 2006 года обществом учтено право на льготу в сумме авансовых платежей, не подлежащих уплате в связи с применением налоговых льгот, предусмотренных статьей 239 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — Кодекс), а также применен налоговый вычет в виде начисленных авансовых платежей по страховому взносу на обязательное пенсионное страхование.

Поскольку общество не уплатило страховые взносы на обязательное пенсионное страхование в полном объеме, инспекция сочла это занижением единого социального налога в полном объеме, то есть в сумме 380 778 рублей.

Суды согласились с выводами инспекции.

Между тем судами не учтено следующее.

Механизм расчета авансовых платежей по единому социальному налогу, примененный обществом в соответствии с приказом Министерства финансов Российской Федерации от 17.03.2005 № 40н, предусмотрен только для исчисления авансовых платежей.

В случае же, если сумма фактически уплаченных страховых взносов на обязательное пенсионное страхование будет меньше суммы начисленных страховых взносов (налоговый вычет), то в силу абзаца четвертого пункта 3 статьи 243 Кодекса такая разница признается занижением суммы единого социального налога. При этом указанная норма подлежит применению с учетом положения, содержащегося в абзаце втором пункта 2 статьи 243 Кодекса, согласно которому сумма налогового вычета не может превышать сумму налога (авансового платежа

## Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 4/2009

по налогу), подлежащую уплате в федеральный бюджет, начисленную за тот же период.

Сумма единого социального налога (авансового платежа по налогу), подлежащая уплате в федеральный бюджет, согласно пункту 1 статьи 243 Кодекса определяется как соответствующая процентная доля налоговой базы.

Аналогичная правовая норма действовала и до принятия Федерального закона от 15.12.2001 № 167-ФЗ «Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации» (далее — Федеральный закон № 167-ФЗ).

До вступления в законную силу Федерального закона № 167-ФЗ единый социальный налог, начисленный по ставке 28 процентов, в полном размере поступал в Пенсионный фонд Российской Федерации и предназначался для выплаты пенсий. При этом налогоплательщики освобождались от уплаты этого налога с сумм выплат и иных вознаграждений, не превышающих в течение налогового периода 100 000 рублей на каждого работника, являющегося инвалидом I, II или III группы. Сумма налога, от уплаты которой освобождались налогоплательщики, также исчислялась по ставке 28 процентов.

С принятием Федерального закона № 167-ФЗ и Федерального закона от 31.12.2001 № 198-ФЗ «О внесении дополнений и изменений в Налоговый кодекс Российской Федерации и в некоторые законодательные акты Российской Федерации о налогах и сборах» суммы единого социального налога, поступающие в Пенсионный фонд Российской Федерации, были разграничены: одна часть, исчисляемая по ставкам, установленным статьей 22 Федерального закона № 167-ФЗ, стала зачисляться на финансирование страховой и накопительной частей трудовой пенсии в виде страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, другая часть, исчисляемая по ставке, предусмотренной статьей 241 Кодекса, за вычетом страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, — в федеральный бюджет на финансирование выплат базовой части трудовой пенсии.

При этом законодатель предусмотрел возможность уменьшения суммы единого социального налога (авансового платежа по налогу), подлежащей уплате в федеральный бюджет, на сумму исчисленных за тот же период страховых взносов (авансовых платежей по страховому взносу) на обязательное пенсионное страхование, но не более чем на указанную сумму налога (авансового платежа по налогу).

Другими словами, объем обязанности у налогоплательщика по уплате единого социального налога в федеральный бюджет в связи с применением налогового вычета не может быть больше по сравнению с тем, если бы он вообще не воспользовался правом на его применение.

Налоговая база по единому социальному налогу за отчетный период составила 2 719 847 рублей. Сумма выплат, на которые распространяется льгота, предусмотренная статьей 239 Кодекса, — 2 620 744 рубля. Сумма налога (авансового платежа по налогу), подлежащая уплате в федеральный бюджет, исчисленная в со-

## Постановления Президиума

ответствии с пунктом 1 статьи 243 Кодекса, — 19 820 рублей (2 719 847 рублей - 2 620 744 рублей) x 20%). Эта сумма подлежала уплате в федеральный бюджет без учета права на вычет.

Сумма начисленных авансовых платежей по страховому взносу на обязательное пенсионное страхование составила 380 778 рублей. Поскольку страховые взносы не были фактически уплачены в полном объеме, то эта сумма представляет собой занижение единого социального налога, но в сумме, не превышающей сумму авансовых платежей, подлежащую уплате в федеральный бюджет, — 19 820 рублей.

С учетом того, что исчисленная сумма авансовых платежей, подлежащая уплате в федеральный бюджет, с учетом примененного налогового вычета составила согласно расчету, представленному обществом, 5946 рублей, разница, на которую была занижена сумма авансовых платежей, подлежащая уплате в федеральный бюджет, составила 13 874 рубля (19 820 рублей - 5946 рублей).

Поэтому инспекция имела право взыскать только указанную сумму и начисленные на нее пени.

При таких обстоятельствах в силу пункта 1 статьи 304 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации оспариваемые судебные акты нарушают единообразие в толковании и применении норм права и подлежат частичной отмене, а решение инспекции является недействительным в части доначисления единого социального налога на сумму, превышающую 13 874 рубля, то есть 380 778 рублей - 13 874 рубля = 366 904 рубля, и пеней, начисленных на указанную сумму.

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 Калининградской области от 05.07.2007 по делу № А21-2942/2007, постановление Тринадцатого арбитражного апелляционного суда от 02.10.2007 и постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 13.03.2008 по указанному делу в части отказа в признании решения Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 8 по городу Калининграду от 09.03.2007 № 21596 недействительным в отношении доначисления 366 904 рублей единого социального налога и начисления пеней на данную сумму отменить.

Названное решение инспекции в этой части признать недействительным.

В остальной части указанные судебные акты оставить без изменения.

*Председательствующий Е.Ю. Валявина*

Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 4/2009

### **Оценка основных средств, вносимых в качестве вклада в уставный капитал**

Федеральным законом от 06.06.2005 № 58-ФЗ, внесшим изменения в статью 277 Налогового кодекса Российской Федерации и установившим порядок определения первоначальной стоимости имущества, вносимого в качестве вклада в уставный капитал, не предусмотрена возможность распространения его действий на правоотношения, возникшие до 01.01.2005, в связи с чем общество правомерно руководствовалось положениями пункта 9 ПБУ 6/01 «Учет основных средств», утвержденного приказом Министерства финансов Российской Федерации от 30.03.2001 № 26н, в соответствии с которым первоначальной стоимостью основных средств, внесенных в качестве вклада в уставный (складочный) капитал организации, признается их денежная оценка, согласованная учредителями (участниками) организации.

### **ПОСТАНОВЛЕНИЕ Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 4923/08 Москва, 23 декабря 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., 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 открытого акционерного общества «Автотранспортное хозяйство» о пересмотре в порядке надзора решения Арбитражного суда Кировской области от 04.07.2007 по делу № А28-3027/07-67/21, постановления Второго арбитражного апелляционного суда от 09.10.2007 и постановления Федерального арбитражного суда Волго-Вятского округа от 29.12.2007 по тому же делу.

В заседании приняли участие представители:

от заявителя — открытого акционерного общества «Автотранспортное хозяйство» — Катынов Д.В., Маскалева Л.С., Печников А.И., Халтурин А.Е.;

от Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 8 по Кировской области — Бурова Е.Б., Казаринова В.Н., Уткина В.М., Хороший О.Д.

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

## Постановления Президиума

По результатам выездной налоговой проверки открытого акционерного общества «Автотранспортное хозяйство» (далее — общество) за период с 15.10.2003 по 31.12.2005 Межрайонной инспекцией Федеральной налоговой службы № 8 по Кировской области (далее — инспекция) были установлены нарушения, послужившие основанием для принятия решения от 15.03.2007 № 3 о доначислении обществу 6 867 228 рублей налога на прибыль, 156 рублей транспортного налога, начислении 2 285 456 рублей 94 копеек пеней за несвоевременную уплату налогов. Кроме того, общество привлечено к налоговой ответственности, предусмотренной статьей 122 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — Кодекс), в виде взыскания 1 025 112 рублей 5 копеек штрафа.

Общество обратилось в Арбитражный суд Кировской области с заявлением о признании недействительным данного решения инспекции в части доначисления 6 867 072 рублей налога на прибыль, начисления 2 285 433 рублей 78 копеек пеней за несвоевременную уплату налога на прибыль и налога на доходы физических лиц, а также в части начисления 1 025 080 рублей 85 копеек штрафа (с учетом уточнения предмета заявленного требования в порядке, установленном статьей 49 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации).

Решением Арбитражного суда Кировской области от 04.07.2007 требование общества удовлетворено частично.

Постановлением Второго арбитражного апелляционного суда от 09.10.2007 решение суда первой инстанции оставлено без изменения.

Федеральный арбитражный суд Волго-Вятского округа постановлением от 29.12.2007 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 общество просит их отменить в части вывода о неправомерном занижении обществом налогооблагаемой базы в результате завышения сумм амортизационных отчислений по имуществу, полученному в 2003 году в качестве вклада в уставный капитал по решению совета директоров открытого акционерного общества «Кировэнерго», ссылаясь на неправильное применение судами норм права.

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

Принимая решение об отказе в удовлетворении заявленного требования в указанной части, суды исходили из таких обстоятельств.

Налогоплательщик обязан принять к учету имущество, переданное ему в качестве вклада в уставный капитал, по остаточной стоимости, определяемой на основании налогового учета передавшей стороны.



Согласно статье 257 Кодекса порядок определения стоимости амортизируемого имущества предусматривает определение первоначальной стоимости основного средства как суммы расходов на его приобретение, сооружение, изготовление, доставку и доведение до состояния, в котором оно пригодно для использования, за исключением налога на добавленную стоимость и акцизов, кроме случаев, предусмотренных Кодексом.

Особенности определения налоговой базы по доходам, получаемым при передаче имущества в уставный (складочный) капитал (фонд, имущество фонда), установлены статьей 277 Кодекса, в соответствии с которой стоимость приобретаемых акций (долей, паев) для целей главы 25 «Налог на прибыль организаций» Кодекса признается равной стоимости (остаточной стоимости) вносимого имущества (имущественных прав), определяемой по данным налогового учета на дату перехода права собственности на указанное имущество (имущественные права), с учетом дополнительных расходов, которые для целей налогообложения признаются у передающей стороны при таком внесении.

Упомянутая норма, по мнению судов трех инстанций, устанавливает равенство стоимости передаваемых акций (долей, паев) стоимости имущества, передаваемого взамен, и ее действие распространяется как на передающую, так и на принимающую имущество сторону.

С учетом изложенного суды пришли к выводу, что общество, получив от своего учредителя — открытого акционерного общества «Кировэнерго» — по актам приема-передачи от 13.11.2003 и 18.11.2003 имущество, должно было определить его стоимость в целях обложения налогом на прибыль на основании данных налогового учета об остаточной стоимости этого имущества у передающей стороны.

По мнению Президиума, этот вывод судов основан на неправильном применении действующего законодательства, поскольку положения Кодекса, в том числе и статья 277 Кодекса, не регулировали в рассматриваемые налоговые периоды вопрос оценки имущества, вносимого в качестве вклада в уставный капитал и не обязывали налогоплательщика при получении основного средства принимать его по остаточной стоимости, сформированной в налоговом учете у передающей стороны.

В соответствии с Федеральным законом от 06.06.2005 № 58-ФЗ в статью 277 Кодекса внесены дополнения, которыми установлено, что имущество, полученное в виде вноса (вклада) в уставный (складочный) капитал организации, в целях налогообложения прибыли принимается по стоимости (остаточной стоимости) полученного в качестве вноса (вклада) в уставный (складочный) капитал имущества (имущественных прав). Стоимость (остаточная стоимость) определяется по данным налогового учета у передающей стороны на дату перехода права собственности на указанное имущество (имущественные права) с учетом дополнительных расходов, которые при таком внесении (вкладе) осуществляются передающей стороной при условии, что эти расходы определены в качестве вноса (вклада) в уставный (складочный) капитал. Если получающая сторона не может документально подтвердить стоимость вносимого имущества (имущественных прав) или какой-либо его части, то стоимость этого имущества (имущественных прав) либо его части признается равной нулю.

## Постановления Президиума

Положения абзаца пятого пункта 1 статьи 277 Кодекса, установившего указанный порядок, были распространены на правоотношения, возникшие с 01.01.2005.

Федеральным законом от 06.06.2005 № 58-ФЗ не предусмотрено, что его действие в части исчисления первоначальной стоимости амортизированного имущества, передаваемого в уставный капитал хозяйственных обществ, распространяется на передачу такого имущества, состоявшуюся до его вступления в действие.

Ввиду отсутствия ранее названного порядка общество правомерно руководствовалось положениями пункта 9 Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01), утвержденного приказом Министерства финансов Российской Федерации от 30.03.2001 № 26н, в соответствии с которым первоначальной стоимостью основных средств, внесенных в качестве вклада в уставный (складочный) капитал организации, признается их денежная оценка, согласованная учредителями (участниками) организации, если иное не предусмотрено законодательством Российской Федерации.

Данный способ оценки имущества согласуется и с положениями статьи 34 Федерального закона от 26.12.1995 № 208-ФЗ «Об акционерных обществах», установившей, что денежная оценка имущества, вносимого в оплату акций при учреждении общества, производится по соглашению между учредителями.

При указанных обстоятельствах оспариваемые 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 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 Кировской области от 04.07.2007 по делу № А28-3027/07-67/21, постановление Второго арбитражного апелляционного суда от 09.10.2007 и постановление Федерального арбитражного суда Волго-Вятского округа от 29.12.2007 по тому же делу в части отказа открытому акционерному обществу «Автотранспортное хозяйство» в удовлетворении требования о признании недействительным решения Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 8 по Кировской области от 15.03.2007 № 3 в отношении вывода о неправомерном завышении обществом сумм амортизационных отчислений по имуществу, полученному в качестве вклада в уставный капитал, отменить.

В отмененной части решение Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 8 по Кировской области от 15.03.2007 № 3 признать недействительным.

В остальной части названные судебные акты оставить без изменения.

*Председательствующий А.А. Иванов*

Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 4/2009

### **Убыток от деятельности обслуживающих производств**

При применении положений статьи 275.1 Налогового кодекса Российской Федерации необходимо исходить из того, что в случае отсутствия на территории муниципального образования специализированных организаций, осуществляющих деятельность, аналогичную деятельности налогоплательщика, а также нормативов, утвержденных органами исполнительной власти субъектов Российской Федерации по месту нахождения налогоплательщика, последний не лишен возможности учесть в целях налогообложения убыток от деятельности обслуживающих производств при условии соответствия произведенных расходов требованиям статьи 252 Кодекса.

### **ПОСТАНОВЛЕНИЕ**

**Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации**

**№ 7841/08**

**Москва, 25 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., Горячевой Ю.Ю., Завьяловой Т.В., Иванниковой Н.П., Исайчева В.Н., Козловой О.А., Сарбаша С.В., Слесарева В.Л., Юхнея М.Ф. —

рассмотрел заявление открытого акционерного общества «Первоуральский новотрубный завод» о пересмотре в порядке надзора постановления Семнадцатого арбитражного апелляционного суда от 26.12.2007 и постановления Федерального арбитражного суда Уральского округа от 03.04.2008 по делу № А60-13433/2007-С6 Арбитражного суда Свердловской области.

В заседании приняли участие представители:

от заявителя — открытого акционерного общества «Первоуральский новотрубный завод» — Гордон М.В., Кузнецов А.В.;

от Управления Федеральной налоговой службы по Свердловской области — Вечтомова Г.Ю., Коновалова О.С.

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

По результатам повторной выездной налоговой проверки открытого акционерного общества «Первоуральский новотрубный завод» (далее — общество) за 2004 год Управлением Федеральной налоговой службы по Свердловской области (далее — налоговое управление) были установлены нарушения статьи 275.1 Налогового

## Постановления Президиума

кодекса Российской Федерации (далее — Кодекс), послужившие основанием для принятия решения от 28.04.2007 № 06-37/6, которым обществу доначислено 7 880 562 рубля налога на прибыль, начислено 79 589 рублей пеней за несвоевременную уплату данного налога и которым общество привлечено к налоговой ответственности, предусмотренной статьей 122 Кодекса в виде взыскания 1 576 112 рублей штрафа.

Общество обратилось в Арбитражный суд Свердловской области с заявлением о признании недействительным решения налогового управления в части доначисления 7 776 809 рублей налога на прибыль, начисления 78 541 рубля пеней и 1 552 362 рублей штрафа по эпизоду, связанному с принятием в целях исчисления налога на прибыль убытка от деятельности обслуживающих производств и хозяйств (детских образовательных учреждений, Дворца культуры и техники, Физкультурно-оздоровительного комплекса имени Ю.А. Гагарина (далее — физкультурно-оздоровительный комплекс).

Решением Арбитражного суда Свердловской области от 15.10.2007 требование общества удовлетворено.

При этом суд первой инстанции исходил из того, что статья 275.1 Кодекса не ограничивает налогоплательщика в выборе организаций, с которыми возможно сравнить показатели обслуживающих производств и хозяйств для определения убытков в целях отнесения их в состав расходов при исчислении налога на прибыль. По мнению суда, отсутствие на территории Свердловской области специализированной организации, имеющей на балансе аналогичные объекты, не может служить основанием для непринятия произведенных обществом расходов при исчислении налога на прибыль.

Семнадцатый арбитражный апелляционный суд постановлением от 26.12.2007 отменил решение суда первой инстанции и отказал в удовлетворении требования, указав, что обществом не представлены доказательства правомерности списания убытка при определении налоговой базы налога на прибыль в порядке, установленном статьей 275.1 Кодекса.

Федеральный арбитражный суд Уральского округа постановлением от 03.04.2008 постановление суда апелляционной инстанции отменил в части отказа в признании недействительным решения налогового управления о взыскании 1 555 362 рублей штрафа и в отмененной части решение управления признал недействительным. В остальной части названное постановление оставлено без изменения.

В заявлении, поданном в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации, о пересмотре в порядке надзора постановлений судов апелляционной и кассационной инстанций общество просит их отменить, ссылаясь на нарушение судами норм материального права, и оставить в силе решение суда первой инстанции.

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

## Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 4/2009

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.

Согласно статье 275.1 Кодекса (в редакции Федерального закона от 29.05.2002 № 57-ФЗ, действующей в рассматриваемый налоговый период) налогоплательщики, в состав которых входят обособленные подразделения, осуществляющие деятельность, связанную с использованием объектов обслуживающих производств и хозяйств, определяют налоговую базу по указанной деятельности отдельно от налоговой базы по иным видам деятельности.

В случае если обособленным подразделением налогоплательщика получен убыток при осуществлении деятельности, связанной с использованием названных в данной статье объектов, такой убыток признается для целей налогообложения при соблюдении следующих условий:

если стоимость услуг, оказываемых налогоплательщиком, осуществляющим деятельность, связанную с использованием перечисленных в статье объектов, соответствует стоимости аналогичных услуг, оказываемых специализированными организациями, осуществляющими аналогичную деятельность, связанную с использованием таких объектов;

если расходы на содержание объектов жилищно-коммунального хозяйства, социально-культурной сферы, а также подсобного хозяйства и иных аналогичных хозяйств, производств и служб не превышают обычных расходов на обслуживание аналогичных объектов, осуществляемое специализированными организациями, для которых эта деятельность является основной;

если условия оказания услуг налогоплательщиком существенно не отличаются от условий оказания услуг специализированными организациями, для которых эта деятельность является основной.

Если не выполняется хотя бы одно из изложенных условий, то убыток, полученный налогоплательщиком при осуществлении деятельности, связанной с использованием объектов обслуживающих производств и хозяйств, налогоплательщик вправе перенести на срок, не превышающий десять лет, и направить на его погашение только прибыль, полученную при осуществлении указанных видов деятельности.

Как следует из материалов выездной налоговой проверки, при использовании объектов обслуживающих производств обществом были понесены в 2004 году убытки: по детским образовательным учреждениям — 23 444 404 рубля, Дворцу культуры и техники — 4 473 936 рублей, физкультурно-оздоровительному комплексу — 4 485 030 рублей.

В отношении физкультурно-оздоровительного комплекса налоговым управлением установлено, что на территории Свердловской области отсутствуют специали-

## Постановления Президиума

зированные предприятия, имеющие на балансе аналогичные объекты. Данное обстоятельство, по мнению налогового управления, чью позицию поддержали суды апелляционной и кассационной инстанций, не позволяло обществу произвести сравнение финансово-хозяйственной деятельности этого объекта с аналогичными и применить статью 275.1 Кодекса.

Согласно ответу Министерства экономики и труда Свердловской области от 20.12.2007 № ЛС-03-503 на запрос общества информация о нормативах на содержание объектов, аналогичных физкультурно-оздоровительному комплексу, находящемуся на балансе общества, отсутствует.

Между тем порядок учета убытка от деятельности обособленных подразделений действительно предполагает сравнение деятельности таких подразделений со специализированными организациями, однако их отсутствие на территории муниципального образования по месту нахождения налогоплательщика не должно ставить его, по мнению Президиума, в неравное положение с иными налогоплательщиками, по месту нахождения которых упомянутые специализированные организации имеются, имея в виду, что в статье 275.1 Кодекса такие случаи не оговорены.

Законодатель, устанавливая особенности определения налоговой базы налогоплательщиками, осуществляющими деятельность, связанную с использованием объектов обслуживающих производств и хозяйств, должен создавать условия, обеспечивающие возможность ее применения налогоплательщиками в различных ситуациях. При этом устанавливаемые налоговым законодательством требования должны быть выполнимы.

В сфере налоговых правоотношений принцип равного налогового бремени, вытекающий из статей 8 (часть 2), 19 и 57 Конституции Российской Федерации, означает, что не допускается установление дополнительных налоговых ограничений в зависимости от формы собственности, организационно-правовой формы предпринимательской деятельности, местонахождения налогоплательщика и иных носящих дискриминационный характер критериев (пункт 2 статьи 3 Кодекса).

Поэтому при отсутствии возможности провести сравнение показателей и отсутствии соответствующих нормативов отказ налогового органа в признании для целей налога на прибыль убытков по объектам обслуживающих производств и хозяйств может быть основан на положениях статьи 252 Кодекса.

В данном случае доказательств осуществления обществом расходов по содержанию физкультурно-оздоровительного комплекса, не отвечающих требованиям указанной статьи, налоговым управлением не представлено.

Отказывая в признании для целей налогообложения убытка от деятельности детских образовательных учреждений и Дворца культуры и техники, налоговое управление исходило из невыполнения обществом первых двух условий, установленных статьей 275.1 Кодекса.

Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 4/2009

В обоснование своей позиции налоговое управление представило справку о средних показателях деятельности дошкольных образовательных учреждений, находящихся в муниципальной собственности города Первоуральска.

Между тем статья 275.1 Кодекса указывает на необходимость сравнения показателей деятельности со специализированными организациями, для которых эта деятельность является основной.

Причем при наличии на территории муниципального образования нескольких специализированных организаций следует исходить из показателей тех, чья деятельность ближе по характеру и спектру оказываемых услуг к содержанию деятельности налогоплательщика, а не использовать усредненные показатели, что было сделано налоговым управлением.

О недопустимости корректировки налога на основе средних показателей (усредненных цен на товары, работы, услуги) Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации указывал в постановлении от 19.11.2002 № 1369/01.

Суд первой инстанции, рассматривая спор по данному эпизоду, исходил из информации Управления образования городского округа «Первоуральск» от 19.04.2007 № 493, согласно которой в детских дошкольных учреждениях № 3, 32, 39, 47, 55, 69, 70, 90, 99 расходы на содержание одного ребенка сравнимы с показателями аналогичных объектов, принадлежащих обществу, и признал в целях налогообложения 23 444 404 рубля убытка.

Следует согласиться с выводом суда первой инстанции, что при сравнении стоимости услуг, оказываемых дошкольными образовательными учреждениями, налоговому управлению необходимо было исследовать, насколько аналогичны услуги, оказываемые учреждениями общества, тем услугам, которые оказывают муниципальные детские дошкольные учреждения.

Названные требования Кодекса нарушены налоговым управлением при сравнительном анализе деятельности Дворца культуры и техники, принадлежащего обществу, с деятельностью Дворца культуры «Кристалл», поскольку последний по сравнению с первым не оказывал аналогичных услуг.

Налогоплательщик обязан доказать соблюдение условий, установленных статьей 275.1 Кодекса, путем представления документов, подтверждающих обстоятельства, на которые он ссылается как на основание своего права по признанию полученного убытка.

Налоговый же орган, по мнению Президиума, вправе опровергнуть указанные доказательства, представив данные, свидетельствующие о превышении произведенных налогоплательщиком расходов, несоответствии стоимости реализуемых товаров, работ, услуг аналогичным показателям специализированных организаций в конкретной сфере деятельности.

Постановления Президиума

Поскольку налоговое управление не представило доказательств, опровергающих доводы общества, у судов апелляционной и кассационной инстанций отсутствовали основания для отмены решения суда первой инстанции и отказа обществу в удовлетворении заявленного требования.

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

**ПОСТАНОВИЛ:**

постановление Семнадцатого арбитражного апелляционного суда от 26.12.2007 и постановление Федерального арбитражного суда Уральского округа от 03.04.2008 по делу № А60-13433/2007-С6 Арбитражного суда Свердловской области отменить.

Решение Арбитражного суда Свердловской области от 15.10.2007 по указанному делу оставить без изменения.

*Председательствующий А.А. Иванов*



Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 4/2009

## Порядок исчисления водного налога

Обязанность по уплате водного налога не может быть поставлена в зависимость от сезонных условий деятельности, в целях осуществления которой предоставлена в пользование акватория водного объекта, а также от фактически используемой площади этой акватории.

### **ПОСТАНОВЛЕНИЕ Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 10019/08 Москва, 9 декабря 2008 г.**

Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в составе:

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

членов Президиума: Валявиной Е.Ю., Витрянского В.В., Вышняк Н.Г., Горячевой Ю.Ю., Завьяловой Т.В., Исайчева В.Н., Козловой О.А., Першутова А.Г., Сербаша С.В., Слесарева В.Л., Юхнея М.Ф. —

рассмотрел заявление Инспекции Федеральной налоговой службы по Индустриальному району города Хабаровска о пересмотре в порядке надзора решения Арбитражного суда Хабаровского края от 14.12.2007 по делу № А73-11513/2007-45 и постановления Федерального арбитражного суда Дальневосточного округа от 14.04.2008 по тому же делу.

В заседании приняли участие представители:

от заявителя — Инспекции Федеральной налоговой службы по Индустриальному району города Хабаровска — Головкина О.А., Дворяк Н.М., Сенина М.Г.

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

Открытым акционерным обществом «Хабаровский речной торговый порт» (далее — общество), осуществляющим пользование акваторией реки Амур в районе Владимировского месторождения нерудных строительных материалов для добычи песка и песчано-гравийной смеси на основании лицензии на водопользование ХАБ № 00043, действующей до 01.01.2023, поданы налоговые декларации по водному налогу за IV квартал 2006 года и I квартал 2007 года, где к уплате указаны 534 рубля и 505 рублей соответственно. Суммы этого налога начислены с учетом фактически используемой в названных налоговых периодах площади водного пространства и реальной возможности использовать в осенне-зимний период водный объект для добычных работ.

По результатам камеральной проверки налоговых деклараций Инспекция Федеральной налоговой службы по Индустриальному району города Хабаровска (далее —

## Постановления Президиума

инспекция) признала суммы налога заниженными и вынесла решения от 21.06.2007 № 1152 и от 05.10.2007 № 1347, которыми общество привлечено к ответственности, предусмотренной пунктом 1 статьи 122 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — Кодекс), в виде взыскания 1402 рублей 80 копеек и 1478 рублей 60 копеек штрафов. Этими же решениями обществу предложено уплатить 7014 рублей и 7043 рубля водного налога и 359 рублей 19 копеек и 401 рубль 34 копейки пеней.

Принимая решения, инспекция исходила из того, что обязанность по уплате водного налога возникает в связи с предоставлением права пользования водными объектами, корректировка же налоговой базы в зависимости от сезонных условий использования водных объектов и размера фактически используемой площади акватории налоговым законодательством не предусмотрена.

Общество обратилось в арбитражный суд с требованием о признании недействительными этих решений инспекции.

Решением Арбитражного суда Хабаровского края от 14.12.2007 заявленное требование удовлетворено.

Федеральный арбитражный суд Дальневосточного округа постановлением от 14.04.2008 решение суда оставил в силе.

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

В отзыве на заявление общество просит оставить эти судебные акты без изменения как соответствующие нормам налогового законодательства, считая, что обязанность по уплате налога возникает в связи с фактическим использованием акватории реки.

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

Вынося судебные акты, суды руководствовались пунктом 1 статьи 333.9 и пунктом 3 статьи 333.10 Кодекса и исходили из того, что обязанность по уплате водного налога соотносится с фактическим использованием налогоплательщиком водным объектом. Работы по добыче полезных ископаемых (песка и песчано-гравийной смеси) в районе Владимировского месторождения нерудных строительных материалов обществом в проверяемых периодах не велись, поэтому оснований для привлечения к налоговой ответственности, начисления налога и пеней у инспекции не имелось.

Площадь предоставленного водного пространства определяется по данным лицензии на водопользование, договора на водопользование, а в случае отсут-

Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 4/2009

ствия в лицензии (договоре) таких данных — по материалам соответствующей технической и проектной документации.

Имеющаяся у общества лицензия на водопользование свидетельствует лишь о наличии у него права на пользование предоставленным водным объектом, налоговым же органом не представлены доказательства ведения обществом в проверяемом периоде деятельности, связанной с водопользованием в определенной акватории. Поэтому суды пришли к выводу об отсутствии у последнего обязанности по исчислению и уплате водного налога за тот период, в котором в силу климатических условий он не осуществлял добычу полезных ископаемых и, соответственно, не пользовался водным объектом.

Однако судами не учтено следующее.

Статьей 333.8 Кодекса к налогоплательщикам водного налога отнесены организации и физические лица, осуществляющие водопользование в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Кодекс не содержит определения понятий «водопользование», «водопользователь».

Согласно пункту 1 статьи 11 Кодекса институты, понятия и термины гражданского, семейного и других отраслей законодательства Российской Федерации, используемые в Налоговом кодексе Российской Федерации, применяются в том значении, в каком они используются в этих отраслях законодательства, если иное не предусмотрено Налоговым кодексом Российской Федерации.

Следовательно, в силу пункта 1 статьи 11 Кодекса понятия, приведенные в статье 1 Водного кодекса Российской Федерации, подлежат применению и для целей налогообложения.

Так, пунктом 8 статьи 1 Водного кодекса Российской Федерации под водопользователем понимается физическое или юридическое лицо, которому предоставлено право пользования водными объектами.

Под использованием водных объектов (водопользованием) понимается использование различными способами водных объектов для удовлетворения потребностей Российской Федерации, субъектов Российской Федерации, муниципальных образований, физических и юридических лиц (пункт 14 статьи 1 Водного кодекса Российской Федерации).

Налоговая база определяется в зависимости от вида водопользования.

Согласно пункту 2 статьи 333.10 Кодекса при заборе воды налоговая база определяется как объем воды, забранной из водного объекта за налоговый период.

При использовании акватории водных объектов, за исключением лесосплава в плотках и кошелях, налоговая база в соответствии с пунктом 3 статьи 333.10

## Постановления Президиума

Кодекса определяется как площадь предоставленного водного пространства. Она рассчитывается по данным лицензии на водопользование (договора на водопользование), а в случае отсутствия в лицензии (договоре) таких данных — по материалам технической и проектной документации.

Статьей 333.13 Кодекса установлен порядок исчисления налога, в силу которого сумма водного налога по итогам каждого налогового периода исчисляется как произведение налоговой базы и соответствующей налоговой ставки.

Поскольку налоговое законодательство не содержит положений о корректировке налоговой базы по водному налогу либо об исключении из налоговых периодов времени, в течение которого (с учетом сезонного характера работ) акватория водных объектов фактически не используется по объективным, не зависящим от водопользователя причинам, доначисление инспекцией налога следует признать обоснованным.

Таким образом, в силу пункта 1 статьи 304 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации обжалуемые судебные акты подлежат отмене как нарушающие единообразие в толковании и применении арбитражными судами налогового законодательства.

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 Хабаровского края от 14.12.2007 по делу № А73-11513/2007-45 и постановление Федерального арбитражного суда Дальневосточного округа от 14.04.2008 по тому же делу отменить.

В удовлетворении требования открытого акционерного общества «Хабаровский речной торговый порт» о признании недействительными решений Инспекции Федеральной налоговой службы по Индустриальному району города Хабаровска от 21.06.2007 № 1152 и от 05.10.2007 № 1347 отказать.

*Председательствующий А.А. Иванов*

Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 4/2009

## **Объект обложения налогом на игорный бизнес**

Текущим налоговым периодом по вновь устанавливаемому объекту обложения налогом на игорный бизнес является месяц, в котором налогоплательщиком подано заявление в налоговый орган о регистрации этого объекта.

### **ПОСТАНОВЛЕНИЕ Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 3457/08 Москва, 25 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., Горячевой Ю.Ю., Завьяловой Т.В., Иванниковой Н.П., Исайчева В.Н., Козловой О.А., Поповченко А.А., Сарбаша С.В., Слесарева В.Л., Юхнея В.М. —

рассмотрел заявление Инспекции Федеральной налоговой службы по Фрунзенскому району города Саратова о пересмотре в порядке надзора решения суда первой инстанции от 21.05.2007, постановления суда апелляционной инстанции от 10.07.2007 Арбитражного суда Саратовской области по делу № А57-2068/07-7 и постановления Федерального арбитражного суда Поволжского округа от 20.11.2007 по тому же делу.

В заседании приняли участие представители заявителя — Инспекции Федеральной налоговой службы по Фрунзенскому району города Саратова — Макаров Д.А., Цыкуренко О.В., Шустова Ю.В.

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

Инспекция ФНС России по Фрунзенскому району города Саратова (далее — инспекция) обратилась в Арбитражный суд Саратовской области с заявлением о взыскании с общества с ограниченной ответственностью «Центр-Трейд» (далее — общество) 2 007 500 рублей налоговых санкций на основании решения от 20.11.2006 № 194, в том числе 55 000 рублей штрафа, предусмотренного пунктом 1 статьи 122 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — Кодекс), 302 500 рублей — пунктом 2 статьи 119 Кодекса, 1 650 000 рублей — пунктом 7 статьи 366 Кодекса.

Решением суда первой инстанции от 21.05.2007 в удовлетворении заявленного требования отказано.

## Постановления Президиума

Постановлением суда апелляционной инстанции от 10.07.2007 решение суда первой инстанции оставлено без изменения.

Федеральный арбитражный суд Поволжского округа постановлением от 20.11.2007 указанные судебные акты оставил без изменения.

По мнению судов, общество исполнило обязанность по своевременной регистрации объектов обложения налогом на игорный бизнес (далее — объекты налогообложения) в инспекции, а именно: заявление об их установке подано 29.07.2005, фактически они установлены 01.08.2005.

Суды сочли, что в спорном налоговом периоде — июле 2005 года — объекты налогообложения (пять игровых столов) обществом не эксплуатировались и возникли у него с 01.08.2005, поэтому не согласились с выводом инспекции о наличии оснований для привлечения общества к налоговой ответственности за непредставление налоговой декларации по налогу на игорный бизнес за июль 2005 года и неуплату данного налога.

В заявлении, поданном в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации, о пересмотре в порядке надзора решения суда первой инстанции и постановлений судов апелляционной и кассационной инстанций инспекция просит отменить названные судебные акты, ссылаясь на неправильное применение судами положений пункта 4 статьи 366 Кодекса, согласно которому объект налогообложения считается зарегистрированным с даты представления налогоплательщиком соответствующего заявления в налоговый орган, и удовлетворить ее требование.

По мнению инспекции, у общества возникла обязанность по исчислению и уплате налога на игорный бизнес с вновь зарегистрированных объектов налогообложения с июля 2005 года, поскольку заявление о регистрации игровых столов было представлено обществом в инспекцию 29.07.2005.

Проверив обоснованность доводов, изложенных в заявлении и в выступлениях присутствующих в заседании представителей участвующего в деле лица, Президиум считает, что обжалуемые судебные акты подлежат отмене, дело — направлению на новое рассмотрение в суд первой инстанции по следующим основаниям.

Общество организовало и содержало игорное заведение «Казино «Мираж», расположенное по адресу: г. Саратов, ул. Б. Казачья, д. 53/57, в котором 01.08.2005 установило пять игровых столов, представив в инспекцию 29.07.2005 заявление об их регистрации.

Факт установки игровых столов подтверждается свидетельством о регистрации объектов обложения налогом на игорный бизнес от 01.08.2005 № 142, приказом от 01.08.2005 № 16/2 о введении в эксплуатацию основных средств (пяти игровых столов), актами о приеме-передаче объектов основных средств от 01.08.2005.

По результатам выездной налоговой проверки деятельности общества инспекция решением от 20.11.2006 № 194 привлекла его к налоговой ответственности в виде

## Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 4/2009

взыскания штрафов в соответствии с пунктом 1 статьи 122, пунктом 2 статьи 119, пунктом 7 статьи 366 Кодекса.

Основанием для взыскания с общества штрафов послужило то обстоятельство, что игровые столы были установлены 01.08.2005, заявление об их регистрации подано 29.07.2005, при этом в нарушение пункта 4 статьи 366 Кодекса налог на игорный бизнес за июль 2005 года не исчислен и не уплачен, налоговая декларация по данному налогу по указанным объектам налогообложения за названный налоговый период не представлена.

Поскольку общество штрафы не уплатило, инспекция обратилась в арбитражный суд с заявлением об их взыскании.

Отказывая в удовлетворении заявленного требования, суды трех инстанций исходили из того, что в июле 2005 года у общества отсутствовала обязанность по уплате налога на игорный бизнес по пяти игровым столам, так как объекты налогообложения использовались для предоставления игорных услуг с 01.08.2005 и инспекцией это не оспаривается.

Между тем вывод судов неправилен ввиду следующего.

Согласно подпункту 1 пункта 1 статьи 366 Кодекса игровой стол признается объектом обложения налогом на игорный бизнес.

В силу пункта 3 статьи 366 Кодекса налогоплательщик обязан зарегистрировать в налоговых органах по месту регистрации объектов налогообложения любое изменение количества объектов налогообложения не позднее чем за два дня до даты установки или выбытия каждого объекта.

Исходя из пункта 4 этой статьи объект налогообложения считается зарегистрированным с момента представления налогоплательщиком соответствующего заявления в налоговый орган.

С учетом положения указанной нормы, а также того, что Кодексом не предусмотрена регистрация в налоговом органе момента начала деятельности фактически установленного объекта налогообложения и данный орган лишен возможности в рамках своих полномочий осуществлять оперативный налоговый контроль, вывод инспекции о возникновении у общества обязанности по исчислению налога на игорный бизнес с даты подачи в инспекцию заявления о регистрации объектов налогообложения (игровых автоматов) является обоснованным.

Статьей 368 Кодекса налоговым периодом по налогу на игорный бизнес признается календарный месяц.

Поскольку заявление о регистрации объектов налогообложения общество представило в инспекцию 29.07.2005, оно обязано было исчислять и уплачивать с этих объектов налог на игорный бизнес за июль 2005 года.

## Постановления Президиума

Аналогичная правовая позиция изложена Президиумом Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в постановлениях от 22.03.2006 № 11390/05 и от 05.06.2007 № 12829/06.

Вывод судов о том, что отсутствие фактической эксплуатации пяти игровых столов в июле 2005 года является основанием для освобождения общества от уплаты налога на игорный бизнес с этих объектов, неправилен.

Таким образом, обжалуемые судебные акты нарушают единообразие в толковании и применении арбитражными судами норм права и согласно пункту 1 статьи 304 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации подлежат отмене.

Поскольку суд первой инстанции отказал инспекции в применении в отношении общества налоговых санкций в связи с ошибочным толкованием норм права и не проверил обстоятельства, связанные с исчислением сумм штрафов, дело подлежит передаче на новое рассмотрение в тот же суд.

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

## ПОСТАНОВИЛ:

решение суда первой инстанции от 21.05.2007, постановление суда апелляционной инстанции от 10.07.2007 Арбитражного суда Саратовской области по делу № А57-2068/07-7 и постановление Федерального арбитражного суда Поволжского округа от 20.11.2007 по тому же делу отменить.

Дело передать на новое рассмотрение в Арбитражный суд Саратовской области.

*Председательствующий А.А. Иванов*



Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 4/2009

## Налогоплательщики земельного налога

Временное свидетельство о землепользовании, выданное на основании распоряжения мэра — председателя правительства Санкт-Петербурга от 01.02.1995 № 117-р «Об упорядочении поступлений земельных платежей в Санкт-Петербурге», не является документом, удостоверяющим право на земельный участок, и, следовательно, основанием для взимания земельного налога за 2006 г.

### **ПОСТАНОВЛЕНИЕ Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 7297/08 Москва, 25 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., Сарбаша С.В., Слесарева В.Л., Юхнея М.Ф. —

рассмотрел заявление федерального государственного унитарного предприятия «Конструкторское бюро «Арсенал» имени М.В. Фрунзе» о пересмотре в порядке надзора постановления Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 21.02.2008 по делу № А56-19016/2007 Арбитражного суда города Санкт-Петербурга и Ленинградской области.

В заседании приняли участие представители:

от заявителя — федерального государственного унитарного предприятия «Конструкторское бюро «Арсенал» имени М.В. Фрунзе» — Анисимова В.П., Минервина Т.Я.;

от Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 18 по городу Санкт-Петербургу — Голос В.Ю., Иванов В.И.

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

Федеральное государственное унитарное предприятие «Конструкторское бюро «Арсенал» имени М.В. Фрунзе» (далее — предприятие) обратилось в Арбитражный суд города Санкт-Петербурга и Ленинградской области с заявлением о признании недействительным решения Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 18 по городу Санкт-Петербургу (далее — инспекция) от 21.06.2007 № 08-02/2492.

Решением Арбитражного суда города Санкт-Петербурга и Ленинградской области от 19.09.2007 требование предприятия удовлетворено.

## Постановления Президиума

Федеральный арбитражный суд Северо-Западного округа постановлением от 21.02.2008 решение суда первой инстанции отменил, в удовлетворении требования отказал.

В заявлении, поданном в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации, о пересмотре постановления суда кассационной инстанции в порядке надзора предприятие просит его отменить, ссылаясь на неправильное применение судом норм права, и оставить без изменения решение суда первой инстанции.

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

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

Инспекция по результатам камеральной налоговой проверки приняла решение от 21.06.2007 № 08-02/2492 о начислении предприятию 211 814 рублей земельного налога за 2006 год, 10 453 рублей 2 копеек пеней, взыскании 10 591 рубля штрафа по пункту 1 статьи 119 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — Кодекс), 42 363 рублей штрафа на основании пункта 1 статьи 122 Кодекса за неуплату земельного налога.

Инспекция мотивировала свое решение тем, что предприятие на основании временного свидетельства о землепользовании от 28.07.1995 № 10.861.5ТЗ, выданного Калининским районным отделом Комитета по земельным ресурсам и землеустройству города Санкт-Петербурга, пользуется земельным участком площадью 19 160 кв. метров, расположенным по адресу: Санкт-Петербург, ул. Комсомола, д. 1/3.

Инспекция полагала, что временное свидетельство о землепользовании является документом, удостоверяющим право предприятия на земельный участок, и, следовательно, основанием для уплаты земельного налога.

Суд кассационной инстанции согласился с такой позицией инспекции, однако им не учтено следующее.

В соответствии с пунктом 1 статьи 388 Кодекса плательщиками земельного налога признаются организации и физические лица, обладающие земельными участками на праве собственности, праве постоянного (бессрочного) пользования или праве пожизненного наследуемого владения.

Статьей 25 Земельного кодекса Российской Федерации установлено, что право собственности, право постоянного (бессрочного) пользования и право пожизненного наследуемого владения земельными участками возникают по основаниям, установленным гражданским законодательством, федеральными законами, и подлежат государственной регистрации в соответствии с Федеральным законом от 21.07.1997 № 122-ФЗ «О государственной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним».

Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 4/2009

На основании пункта 4 статьи 8 Федерального закона от 29.11.2004 № 141-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие законодательные акты Российской Федерации, а также о признании утратившими силу отдельных законодательных актов (положений законодательных актов) Российской Федерации» в случае отсутствия в Едином государственном реестре прав на недвижимое имущество и сделок с ним информации о существующих правах на земельные участки налогоплательщики по земельному налогу определяются на основании государственных актов, свидетельств и других документов, удостоверяющих права на землю и выданных физическим или юридическим лицам до вступления в силу Федерального закона от 21.07.1997 № 122-ФЗ «О государственной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним», которые в соответствии с законодательством имеют равную юридическую силу с записями в Едином государственном реестре прав на недвижимое имущество и сделок с ним, либо на основании актов, изданных органами государственной власти или органами местного самоуправления в рамках их компетенции и в порядке, установленном законодательством, действующим в месте издания таких актов на момент их издания, о предоставлении земельных участков.

Временное свидетельство о землепользовании к указанным актам не относится. Согласно распоряжению мэра – председателя правительства Санкт-Петербурга от 01.02.1995 № 117-р «Об упорядочении поступления земельных платежей в Санкт-Петербурге» оно не является документом, удостоверяющим право на земельный участок.

Поэтому вывод суда кассационной инстанции о том, что временное свидетельство о землепользовании является основанием для взимания земельного налога за 2006 год, не основан на законодательстве.

Иные документы, свидетельствующие о том, что предприятие обязано платить земельный налог, в материалах дела отсутствуют.

При таких обстоятельствах обжалуемый судебный акт нарушает единообразие в толковании и применении арбитражными судами норм права, поэтому в силу пункта 1 статьи 304 Кодекса подлежит отмене.

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

**ПОСТАНОВИЛ:**

постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 21.02.2008 по делу № А5 6-19016/2007 Арбитражного суда города Санкт-Петербурга и Ленинградской области отменить.

Решение Арбитражного суда города Санкт-Петербурга и Ленинградской области от 19.09.2007 по указанному делу оставить без изменения.

*Председательствующий А.А. Иванов*

## Налоговая база по земельному налогу

Согласно пункту 1 статьи 390 Налогового кодекса Российской Федерации налоговая база по земельному налогу определяется как кадастровая стоимость земельных участков, признаваемых объектом налогообложения в соответствии со статьей 389 названного Кодекса. В силу пункта 13 статьи 3 Федерального закона от 25.10.2001 № 137-ФЗ «О введении в действие Земельного кодекса Российской Федерации», в случаях если кадастровая стоимость земли не определена, для целей налогообложения применяется нормативная цена земли.

### **ПОСТАНОВЛЕНИЕ Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 6113/08 Москва, 9 декабря 2008 г.**

Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в составе:

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

членов Президиума: Валявиной Е.Ю., Витрянского В.В., Вышняк Н.Г., Завьяловой Т.В., 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 федерального государственного унитарного предприятия «Российская телевизионная и радиовещательная сеть» о пересмотре в порядке надзора решения Арбитражного суда Челябинской области от 12.02.2007 по делу № А76-31125/2006-47-1226/31, постановления Восемнадцатого арбитражного апелляционного суда от 11.10.2007 и постановления Федерального арбитражного суда Уральского округа от 21.01.2008 по тому же делу.

В заседании приняли участие представители:

от заявителя — федерального государственного унитарного предприятия «Российская телевизионная и радиовещательная сеть» — Вахрушева И.А.;

от Инспекции Федеральной налоговой службы по Советскому району города Челябинска — Брюховских Т.М., Истомин С.Ю., Сенина М.Г.

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

Федеральное государственное унитарное предприятие «Российская телевизионная и радиовещательная сеть» в лице филиала «Челябинский областной радиотелевизионный передающий центр» (далее — предприятие) обратилось в Арбитражный суд Челябинской области с заявлением о признании недействительными

## Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 4/2009

решений Инспекции Федеральной налоговой службы по Советскому району города Челябинска (далее — инспекция) от 07.11.2006 № 367, 368 о доначислении авансовых платежей по земельному налогу: 517 461 рубля за первый квартал 2006 года и 517 461 рубля за первое полугодие 2006 года.

Решением Арбитражного суда Челябинской области от 12.02.2007 в удовлетворении требования отказано.

Постановлением Восемнадцатого арбитражного апелляционного суда от 24.05.2007 решение суда первой инстанции отменено, требование удовлетворено.

Федеральный арбитражный суд Уральского округа постановлением от 22.08.2007 постановление суда апелляционной инстанции отменил, дело направил на новое рассмотрение в тот же суд.

Постановлением Восемнадцатого арбитражного апелляционного суда от 11.10.2007 решение суда первой инстанции оставлено без изменения.

Федеральный арбитражный суд Уральского округа постановлением от 21.01.2008 решение суда первой инстанции от 12.02.2007 и постановление суда апелляционной инстанции от 11.10.2007 оставил без изменения.

В заявлении, поданном в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации, о пересмотре решения суда первой инстанции от 12.02.2007, постановления суда апелляционной инстанции от 11.10.2007 и постановления суда кассационной инстанции от 21.01.2008 в порядке надзора федеральное государственное унитарное предприятие «Российская телевизионная и радиовещательная сеть» просит их отменить, ссылаясь на неправильное применение судами норм права.

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

Проверив обоснованность доводов, изложенных в заявлении, отзыве на него и выступлениях присутствующих в заседании представителей участвующих в деле лиц, Президиум считает, что обжалуемые судебные акты подлежат отмене с направлением дела на новое рассмотрение по следующим основаниям.

Инспекция по результатам камеральной налоговой проверки приняла решения от 07.11.2006 № 367 и 368 о начислении предприятию авансовых платежей по земельному налогу: 517 461 рубля за первый квартал 2006 года и 517 461 рубля за первое полугодие 2006 года за два земельных участка, находящихся в постоянном (бессрочном) пользовании предприятия, — площадью 73 410 кв. метров с кадастровым номером 74:36:04 04 024:0023 (г. Челябинск, ул. Волгоградская, 25) и площадью 5405 кв. метров с кадастровым номером 74:36:04 08 001:0137 (г. Челябинск, ул. Орджоникидзе, 546).

Предприятие, оспаривая решение инспекции, ссылается на то, что в соответствии с подпунктом 3 пункта 2 статьи 389 Налогового кодекса Российской Федерации

## Постановления Президиума

(далее — Кодекс) используемые им земельные участки не являются объектами налогообложения, поскольку ограничены в обороте.

Суды обоснованно признали этот довод предприятия ошибочным, правомерно указав в судебных актах на отсутствие доказательств, подтверждающих отнесение земельных участков к ограниченным в обороте.

В то же время суды не исследовали надлежащим образом вопросы, имеющие отношение к определению налоговой базы и исчислению сумм авансовых платежей по земельному налогу, подлежащих уплате.

Инспекция при расчете этих сумм исходила из указанной в кадастровых планах земельных участков от 29.03.2006 кадастровой стоимости: 133 316 964 рубля 60 копеек и 14 529 018 рублей 35 копеек соответственно.

Суды согласились с данным расчетом, однако ими не учтено следующее.

В силу пункта 1 статьи 390 Кодекса налоговая база по земельному налогу определяется как кадастровая стоимость земельных участков, признаваемых объектом налогообложения в соответствии со статьей 389 Кодекса.

Пунктом 1 статьи 391 Кодекса предусмотрено, что налоговая база определяется в отношении каждого земельного участка как его кадастровая стоимость по состоянию на 1 января года, являющегося налоговым периодом.

Согласно статье 66 Земельного кодекса Российской Федерации для установления кадастровой стоимости земельных участков проводится государственная кадастровая оценка земель, за исключением случаев, определенных пунктом 3 названной статьи. Порядок проведения государственной кадастровой оценки земель устанавливается Правительством Российской Федерации.

Правилами проведения государственной кадастровой оценки земель, утвержденными постановлением Правительства Российской Федерации от 08.04.2000 № 316 (с последующими изменениями), определено, что результаты государственной кадастровой оценки земель утверждаются органами исполнительной власти субъектов Российской Федерации (пункт 10).

В силу пункта 13 статьи 3 Федерального закона от 25.10.2001 № 137-ФЗ «О введении в действие Земельного кодекса Российской Федерации» в случаях, если кадастровая стоимость земли не определена, для целей налогообложения применяется нормативная цена земли.

Следовательно, суды при рассмотрении спора должны были руководствоваться нормативным правовым актом органа исполнительной власти Челябинской области об утверждении кадастровой оценки спорных земельных участков, а при его отсутствии — учесть их нормативную цену. Однако судами это не было сделано.

Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 4/2009

Поскольку обжалуемые 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.

Дело подлежит направлению на новое рассмотрение в суд первой инстанции для исследования вопроса, касающегося определения налоговой базы в отношении каждого земельного участка.

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 Челябинской области от 12.02.2007 по делу № А76-31125/2006-47-1226/31, постановление Восемнадцатого арбитражного апелляционного суда от 11.10.2007 и постановление Федерального арбитражного суда Уральского округа от 21.01.2008 по тому же делу отменить.

Дело направить на новое рассмотрение в Арбитражный суд Челябинской области.

*Председательствующий А.А. Иванов*

Постановления Президиума

**Исчисление земельного налога**

Решение налогового органа о доначислении налогоплательщику земельного налога исходя из ставок, установленных для земель специального назначения, признано недействительным из-за непредставления им доказательств отнесения земельного участка к таким землям.

**ПОСТАНОВЛЕНИЕ  
Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации  
№ 6581/08  
Москва, 25 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., Сарбаша С.В., Слесарева В.Л., Юхнея М.Ф. —

рассмотрел заявление открытого акционерного общества «Трест «Уралтрансспецстрой» о пересмотре в порядке надзора решения Арбитражного суда Свердловской области от 28.08.2007 по делу № А60-11898/2007-С10, постановления Семнадцатого арбитражного апелляционного суда от 01.11.2007 и постановления Федерального арбитражного суда Уральского округа от 21.01.2008 по тому же делу.

В заседании приняли участие представители:

от заявителя — открытого акционерного общества «Трест «Уралтрансспецстрой» — Ленчевский В.В.;

от Инспекции Федеральной налоговой службы по Чкаловскому району города Екатеринбурга — Балакаев А.Д.

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

Открытое акционерное общество «Трест «Уралтрансспецстрой» (далее — общество) обратилось в Арбитражный суд Свердловской области с заявлением о признании недействительным решения Инспекции Федеральной налоговой службы по Чкаловскому району города Екатеринбурга (далее — инспекция) от 21.06.2007 № 12-09/85 о доначислении 3 821 909 рублей земельного налога за 2006 год, начислении 435 984 рублей пеней за просрочку уплаты этого налога и взыскании 764 382 рублей штрафа на основании пункта 1 статьи 122 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — Кодекс) за его неуплату.

327



## Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 4/2009

Решением Арбитражного суда Свердловской области от 28.08.2007 требование общества оставлено без удовлетворения.

Семнадцатый арбитражный апелляционный суд постановлением от 01.11.2007 решение суда первой инстанции в части отказа в признании недействительным оспариваемого решения инспекции в отношении взыскания с общества 764 382 рублей штрафа отменил, решение инспекции в этой части признал недействительным, в остальной части решение суда оставил без изменения.

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

В заявлении, поданном в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации, о пересмотре названных судебных актов в порядке надзора общество просит их отменить, ссылаясь на неправильное применение судами норм права, и удовлетворить его требование.

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

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

При исчислении суммы недоимки по земельному налогу за 2006 год инспекция сочла, что общество необоснованно применило коэффициент 0,6 вместо коэффициента 1,5 от кадастровой стоимости земельного участка, расположенного по адресу: г. Екатеринбург, ул. Чернышевского, 71, кадастровый номер 66:41:05 09 042:0001 (далее — спорный земельный участок).

Данные коэффициенты утверждены решением Екатеринбургской городской Думы от 22.11.2005 № 14/3 «Об установлении и введении в действие земельного налога на территории муниципального образования «Город Екатеринбург»: коэффициент 1,5 был установлен для земель специального назначения, а также для земель, занятых объектами обрабатывающего производства, досугово-развлекательными и игорными заведениями, боулингами, кредитными и страховыми организациями, автогазозаправочными станциями и автозаправочными станциями; коэффициент 0,6 — для прочих земельных участков.

По мнению инспекции, спорный земельный участок отнесен к землям специального назначения, поскольку в кадастровом плане указан вид разрешенного использования: «земли предприятий строительного, дорожного и коммунального машиностроения».

Суды признали правильными выводы инспекции.

Однако судами не учтено следующее.

## Постановления Президиума

Согласно кадастровому плану земельного участка от 30.08.2005 № 41-2/05-17624 спорный земельный участок отнесен к категории «земли поселений» и используется обществом на праве постоянного (бессрочного) пользования.

В соответствии с пунктом 1 статьи 87 Земельного кодекса Российской Федерации (в редакции, действовавшей в 2006 году) землями промышленности, энергетики, транспорта, связи, радиовещания, телевидения, информатики, землями для обеспечения космической деятельности, землями обороны, безопасности и землями иного специального назначения признаются земли, которые расположены за чертой поселений и используются или предназначены для обеспечения деятельности организаций и (или) эксплуатации объектов промышленности, энергетики, транспорта, связи, радиовещания, телевидения, информатики, объектов для обеспечения космической деятельности, объектов обороны и безопасности, осуществления иных специальных задач и права на которые возникли у участников земельных отношений по основаниям, предусмотренным Кодексом, федеральными законами и законами субъектов Российской Федерации (далее — земли промышленности и иного специального назначения).

Земли промышленности и иного специального назначения (так же, как и земли поселений) составляют самостоятельные категории земель Российской Федерации (статья 7 Земельного кодекса Российской Федерации).

Согласно подпункту 7 пункта 1 статьи 85 Земельного кодекса Российской Федерации в состав земель поселений могут входить земельные участки, отнесенные в соответствии с градостроительными регламентами к территориальной зоне специального назначения. В силу пункта 2 данной статьи границы территориальных зон должны отвечать требованиям принадлежности каждого земельного участка только к одной зоне.

Правилами землепользования и застройки устанавливается градостроительный регламент для каждой территориальной зоны индивидуально, с учетом особенностей ее расположения и развития, а также возможности территориального сочетания различных видов использования земельных участков (жилого, общественно-делового, производственного, рекреационного и иных видов использования земельных участков).

Между тем в материалах дела отсутствуют нормативные правовые документы, подтверждающие отнесение спорного земельного участка в установленном порядке к землям специального назначения.

Исходя из части 5 статьи 200 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, инспекция должна была представить в арбитражный суд названные документы. Поскольку инспекцией это не сделано, ее решение от 21.06.2007 № 12-09/85 нельзя признать обоснованным.

При таких обстоятельствах обжалуемые судебные акты нарушают единообразие в толковании и применении арбитражными судами норм материального права,

## Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 4/2009

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 Свердловской области от 28.08.2007 по делу № А60-11898/2007-С10, постановление Семнадцатого арбитражного апелляционного суда от 01.11.2007 и постановление Федерального арбитражного суда Уральского округа от 21.01.2008 по тому же делу отменить.

Решение Инспекции Федеральной налоговой службы по Чкаловскому району города Екатеринбурга от 21.06.2007 № 12-09/85 о доначислении открытому акционерному обществу «Трест «Уралтранспецстрой» 3 821 909 рублей земельного налога за 2006 год, начислении 435 984 рублей пеней за просрочку уплаты этого налога и взыскании 764 382 рублей штрафа на основании пункта 1 статьи 122 Налогового кодекса Российской Федерации за его неуплату признать недействительным.

*Председательствующий А.А. Иванов*