

Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 10/2009

## ПРИМЕНЕНИЕ НАЛОГОВОГО И БЮДЖЕТНОГО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА

### Обоснованность получения налоговой выгоды Применение УСН

Наличие в деле доказательств взаимозависимости организаций и общества; наличие одних и тех же лиц на руководящих должностях организаций и в штате общества; нахождение всех организаций по одному адресу; формальности перевода работников в созданные организации, а также фактическое исполнение работниками организаций трудовых обязанностей в обществе; применение организациями упрощенной системы налогообложения, предусматривающей их освобождение от уплаты единого социального налога; отсутствие специализированной деятельности и иной деловой активности организаций свидетельствуют о создании условий для целенаправленного уклонения общества от уплаты единого социального налога.

### ПОСТАНОВЛЕНИЕ Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 1229/09 Москва, 30 июня 2009 г.

Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в составе:

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

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

рассмотрел заявление Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 2 по Ямало-Ненецкому автономному округу о пересмотре в порядке надзора постановления Восьмого арбитражного апелляционного суда от 30.06.2008 и постановления Федерального арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 20.10.2008 по делу № А81-2855/07 Арбитражного суда Ямало-Ненецкого автономного округа.

В заседании приняли участие представители:

от заявителя — Межрайонной инспекции ФНС России № 2 по Ямало-Ненецкому автономному округу — Касьяненко Е.И., Овчар О.В., Садейский В.Ф., Харченко Е.И.;

от общества с ограниченной ответственностью «Строительное монтажное объединение «Ямалстрой» — Евченко С.А., Иванов С.В., Менщикова С.В., Прокопьев М.Л., Шелестный В.В.

## Постановления Президиума

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

Межрайонной инспекцией Федеральной налоговой службы № 2 по Ямalo-Ненецкому автономному округу (далее — инспекция) проведена выездная налоговая проверка общества с ограниченной ответственностью «Строительное монтажное объединение «Ямалстрой» (далее — общество «СМО «Ямалстрой», общество), в том числе по вопросам правильности исчисления, полноты и своевременности уплаты единого социального налога и страховых взносов на обязательное пенсионное страхование за период с 01.01.2004 по 31.12.2005.

В ходе проверки инспекция установила занижение налоговой базы по единому социальному налогу за 2004 год на 13 254 525 рублей и за 2005 год на 85 775 540 рублей в связи с заключением обществом «СМО «Ямалстрой» договоров аутсорсинга с им же учрежденными взаимозависимыми организациями, обеспечивающими выполнение необходимых для осуществления его строительной деятельности работ физическими лицами, состоящими в трудовых отношениях с этими организациями, каждая из которых применяла упрощенную систему налогообложения и не являлась плательщиком единого социального налога. По мнению инспекции, единственная цель указанных хозяйственных отношений между взаимозависимыми лицами — получение обществом налоговой выгоды от уменьшения расходов на уплату единого социального налога.

По результатам проверки на основании акта от 04.06.2007 № 71/40 и возражений к нему от 22.06.2007 № 01-729 инспекция вынесла решение от 29.06.2007 № 65 о привлечении общества «СМО «Ямалстрой» к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения, в том числе в виде взыскания 5 404 050 рублей штрафа, предусмотренного пунктом 1 статьи 122 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — Кодекс). Кроме того, обществу предложено уплатить 27 020 251 рубль недоимки по единому социальному налогу и соответствующие суммы пеней.

Не согласившись с решением инспекции, общество «СМО «Ямалстрой» обратилось в Арбитражный суд Ямalo-Ненецкого автономного округа с заявлением о признании его недействительным.

Решением Арбитражного суда Ямalo-Ненецкого автономного округа от 24.12.2007 в удовлетворении требования в части взыскания 5 404 050 рублей штрафа, предусмотренного пунктом 1 статьи 122 Налогового кодекса Российской Федерации, доначисления 27 020 251 рубля недоимки по единому социальному налогу и начисления соответствующих сумм пеней отказано.

Восьмой арбитражный апелляционный суд постановлением от 30.06.2008 решение суда изменил, требования общества «СМО «Ямалстрой», в том числе в части доначисления единого социального налога, начисления пеней и взыскания штрафа по данному налогу, удовлетворил.

Федеральный арбитражный суд Западно-Сибирского округа постановлением от 20.10.2008 постановление суда апелляционной инстанции оставил без изменения.

## Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 10/2009

В заявлении, поданном в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации, о пересмотре в порядке надзора постановлений судов апелляционной и кассационной инстанций инспекция просит их отменить, ссылаясь на нарушение судами единства в толковании и применении налогового законодательства, и передать дело на новое рассмотрение в суд первой инстанции.

В отзыве на заявление общество «СМО «Ямалстрой» просит указанные судебные акты оставить без изменения как соответствующие действующему законодательству.

Проверив обоснованность доводов, изложенных в заявлении, отзыве на него и выступлениях присутствующих в заседании представителей участников в деле лиц, Президиум считает, что оспариваемые судебные акты подлежат отмене в части доначисления обществу «СМО «Ямалстрой» единого социального налога, начисления соответствующих сумм пеней и взыскания сумм налоговых санкций по следующим основаниям.

Как установлено судами, должностными лицами общества «СМО «Ямалстрой» за период с 28.10.2004 по 09.08.2005 инициировано создание обществ с ограниченной ответственностью «СУ-1 «Ямалстрой», «СУ-2 «Ямалстрой», «СУ-4 «Ямалстрой», «СУОР-1 «Ямалстрой», «СУОР-2 «Ямалстрой», «СУОР-3 «Ямалстрой», «УМиАТ-1 «Ямалстрой», «УМиАТ-2 «Ямалстрой», «АУП «Ямалстрой», «УПТК «Ямалстрой», с которыми впоследствии общество «СМО «Ямалстрой» заключило договоры об оказании ему услуг по предоставлению персонала для осуществления строительства его объектов (далее — организации-аутсорсеры, организации).

Учредителями и руководителями созданных организаций являются должностные лица общества «СМО «Ямалстрой».

Юридическим адресом упомянутых организаций является адрес фактического места нахождения общества «СМО «Ямалстрой»: г. Новый Уренгой, мкр. Восточный, 5/5.

Указанные организации создавались на базе существовавших в обществе «СМО «Ямалстрой» управлений.

Основную численность сотрудников названных организаций составляют работники общества «СМО «Ямалстрой», оформленные переводом из общества, при этом увольнение и прием на работу осуществлялись в течение одного дня. Зарплатная плата работникам организаций выплачивалась из кассы общества «СМО «Ямалстрой» и посредством банковских электронных карточек из средств, перечисленных платежными поручениями общества.

Услуги по предоставлению персонала организациями-аутсорсерами оказывались только обществу «СМО «Ямалстрой».

Доходы, полученные этими организациями от оказания услуг по предоставлению персонала обществу «СМО «Ямалстрой», по данным предъявленных счетов-фактур и расчетов стоимости услуг, компенсировали затраты по выплате заработной платы, компенсации при увольнении, налоги от фонда оплаты труда.

## Постановления Президиума

Судом первой инстанции установлено, что организации-аутсорсеры уплачивали единый минимальный налог, поскольку налоговая база для исчисления единого налога по упрощенной системе налогообложения практически отсутствует. Оценив в совокупности имеющиеся в деле доказательства, суд признал правомерными доводы инспекции о необоснованном получении обществом «СМО «Ямалстрой» налоговой выгоды в виде создания видимости хозяйственных операций для уменьшения налоговой базы по единому социальному налогу.

Суды апелляционной и кассационной инстанций, отменяя решение суда первой инстанции, исходили из гражданско-правовой сущности договора аутсорсинга и его правовой обоснованности.

Однако суды апелляционной и кассационной инстанций не учли следующего.

В соответствии со статьей 346.11 Кодекса упрощенная система налогообложения организациями и индивидуальными предпринимателями применяется наряду с иными режимами налогообложения, определенными законодательством Российской Федерации о налогах и сборах. Применение упрощенной системы налогообложения организациями предусматривает их освобождение от обязанности по уплате налогов на прибыль организаций, на имущество и единого социального налога.

Установленные в ходе проведения мероприятий налогового контроля и в судебных заседаниях обстоятельства дела позволяют сделать вывод о том, что в рассматриваемом случае имеет место создание условий для целенаправленного уклонения общества «СМО «Ямалстрой» от уплаты единого социального налога.

Наличие в деле доказательств взаимозависимости организаций-аутсорсеров и общества «СМО «Ямалстрой»; наличие одних и тех же лиц на руководящих должностях организаций и в штате общества; нахождение общества и всех организаций по одному адресу; формальности перевода работников в созданные организации, а также фактическое исполнение работниками организаций трудовых обязанностей в обществе; применение организациями упрощенной системы налогообложения, предусматривающей их освобождение от уплаты единого социального налога; отсутствие специализированной деятельности и иной деловой активности организаций подтверждают данный вывод.

Соответствующее экономическое обоснование, из которого следовало бы, что налоговая выгода не является исключительным мотивом применения договоров аутсорсинга при такого рода деятельности общества «СМО «Ямалстрой», в рамках настоящего дела не усматривается.

Совокупность указанных признаков позволяет сделать вывод о необходимости применения в данном деле положений постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды», которым разъяснено, что под налоговой выгодой понимается уменьшение размера налоговой обязанности вследствие, в частности, уменьшения налоговой

## Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 10/2009

базы, получения налогового вычета, налоговой льготы, применения более низкой налоговой ставки, а также получение права на возврат (зачет) или возмещение налога из бюджета.

Деятельность общества «СМО «Ямалстрой», связанная с заключением с организациями-аутсорсерами, созданными им же и применяющими упрощенную систему налогообложения, договоров найма персонала, который, находясь в трудовых отношениях с организациями, фактически выполняет свои трудовые обязанности в обществе, квалифицируется как направленная на получение необоснованной налоговой выгоды путем уменьшения размера налоговой обязанности вследствие уменьшения налоговой базы по единому социальному налогу.

Таким образом, суды апелляционной и кассационной инстанций дали неверную оценку имеющимся в деле доказательствам относительно доначисления обществу «СМО «Ямалстрой» единого социального налога, поэтому оспариваемые судебные акты, вынесенные ими, в силу пункта 1 статьи 304 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации подлежат частичной отмене как нарушающие толкование и применение арбитражными судами норм права.

Решение суда первой инстанции также подлежит частичной отмене по следующим основаниям.

Судом не учтена норма, содержащаяся в пункте 2 статьи 243 Кодекса, в соответствии с которой сумма единого социального налога, подлежащая уплате в федеральный бюджет, уменьшается налогоплательщиками на сумму начисленных ими за тот же период страховых взносов на обязательное пенсионное страхование (налоговый вычет).

Объектом обложения единым социальным налогом явились выплаты, произведенные обществом «СМО «Ямалстрой» через созданные им организации.

Инспекцией при принятии решения о привлечении общества «СМО «Ямалстрой» к налоговой ответственности начислена сумма единого социального налога по ставкам, определенным статьей 241 Кодекса в рассматриваемые периоды, без учета налогового вычета в виде страховых взносов на обязательное пенсионное страхование.

В соответствии с пунктом 2 статьи 10 Федерального закона от 15.12.2001 № 167-ФЗ «Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации» объектом обложения страховыми взносами и базой для начисления страховых взносов являются объект налогообложения и налоговая база по единому социальному налогу, установленные главой 24 Кодекса «Единый социальный налог», с особенностями, предусмотренными пунктом 3 указанной статьи.

Объектом обложения единым социальным налогом для организаций в силу пункта 1 статьи 236 Кодекса признаются выплаты и иные вознаграждения, начисляемые налогоплательщиками в пользу физических лиц по трудовым и гражданско-правовым договорам, предметом которых является выполнение работ, оказание

## Постановления Президиума

услуг (за исключением вознаграждений, выплачиваемых лицам, указанным в подпункте 2 пункта 1 статьи 235 Кодекса), а также по авторским договорам.

Согласно пункту 1 статьи 237 Кодекса налоговая база организаций определяется как сумма выплат и иных вознаграждений, перечисленных в пункте 1 статьи 236 Кодекса, начисленных налогоплательщиками за налоговый период в пользу физических лиц.

Однако при определении размера налоговой обязанности следует учитывать вычеты в виде исчисленных страховых взносов на обязательное пенсионное страхование.

Инспекция при исчислении обществу «СМО «Ямалстрой» единого социального налога должна была проверить факт исчисления и перечисления организациями-аутсорсерами страховых взносов на обязательное пенсионное страхование и применить налоговый вычет.

Кроме того, суд не учел, что согласно пункту 2 статьи 237 Кодекса налоговая база по единому социальному налогу определяется отдельно по каждому физическому лицу с начала налогового периода по истечении каждого месяца нарастающим итогом; статьей 241 Кодекса предусмотрена регressive шкала ставок налога.

Следовательно, решение суда первой инстанции также нарушает единообразие в толковании и применении арбитражными судами норм права, поэтому на основании пункта 1 статьи 304 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации подлежит частичной отмене.

Дело в отмененной части подлежит передаче на новое рассмотрение.

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 Ямalo-Ненецкого автономного округа от 24.12.2007 по делу № А81-2855/07, постановление Восьмого арбитражного апелляционного суда от 30.06.2008 и постановление Федерального арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 20.10.2008 по тому же делу в части доначисления обществу с ограниченной ответственностью «Строительное монтажное объединение «Ямалстрой» единого социального налога, начисления соответствующих сумм пеней и взыскания штрафа по эпизоду, связанному с заключенными им договорами найма персонала, отменить.

В отмененной части дело передать на новое рассмотрение в Арбитражный суд Ямalo-Ненецкого автономного округа.

В остальной части названные судебные акты оставить без изменения.

*Председательствующий А.А. Иванов*

Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 10/2009

## **Предоставление банкам сведений по счетам налогоплательщиков**

Инспекция, приняв решение о применении мер налогового контроля в отношении одного клиента банка, не вправе запрашивать у банка сведения по счетам другого клиента, в отношении которого соответствующее решение не принималось.

### **ПОСТАНОВЛЕНИЕ**

**Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации**

**№ 1681/09**

**Москва, 23 июня 2009 г.**

Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в составе:

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

членов Президиума: Андреевой Т.К., Бабкина А.И., Валявиной Е.Ю., Витрянского В.В., Вышняк Н.Г., Завьяловой Т.В., Иванниковой Н.П., Исайчева В.Н., Козловой О.А., Першутова А.Г., Сарбаша С.В. —

рассмотрел заявление закрытого акционерного общества «Международный промышленный банк» о пересмотре в порядке надзора решения Арбитражного суда города Москва от 25.08.2008 по делу № А40-33452/08-75-81 и постановления Федерального арбитражного суда Московского округа от 24.11.2008 по тому же делу.

В заседании приняли участие представители:

от заявителя — закрытого акционерного общества «Международный промышленный банк» — Финогенова Ю.В.;

от Инспекции Федеральной налоговой службы № 10 по городу Москве — Званков В.В., Уткина В.М., Чеботарева М.В.

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

Закрытое акционерное общество «Международный промышленный банк» (далее — банк) обратилось в Арбитражный суд города Москвы с заявлением о признании недействительным решения Инспекции Федеральной налоговой службы № 10 по городу Москве (далее — инспекция) от 15.05.2008 № 77-10/22995/13 о привлечении банка к налоговой ответственности, предусмотренной пунктом 1 статьи 135.1 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — Кодекс), в виде штрафа в размере 10 000 рублей за непредставление в нарушение пункта 2 статьи 86 Кодекса сведений по операциям и счетам клиента банка.

## Постановления Президиума

Решением Арбитражного суда города Москвы от 25.08.2008 в удовлетворении заявленного требования отказано.

Федеральный арбитражный суд Московского округа постановлением от 24.11.2008 решение суда первой инстанции оставил без изменения.

Суды первой и кассационной инстанций отказали банку в удовлетворении требования, поскольку пришли к выводу о правомерности истребования инспекцией выписки по операциям на счетах общества с ограниченной ответственностью «Прессмаш» (далее — общество «Прессмаш») в рамках полномочий по проведению налогового контроля, предоставленных налоговым органам законодательством о налогах и сборах, и доказанности факта непредставления банком этой информации.

В заявлении, поданном в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации, о пересмотре в порядке надзора названных судебных актов банк просит их отменить, ссылаясь на неправильное применение судами норм материального права, и принять новый судебный акт об удовлетворении требования банка.

В отзыве на заявление инспекция просит оставить оспариваемые судебные акты без изменения как принятые в соответствии с действующим законодательством.

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

По решению инспекции от 13.03.2008 № 240/13 проводилась выездная налоговая проверка деятельности общества «Дальневосточная верфь» за период с 01.01.2005 по 31.12.2006. По данным Единого государственного реестра юридических лиц в числе учредителей этого общества значится общество «Прессмаш». Уведомление о его вызове в инспекцию было возвращено с отметкой органа связи о том, что общество «Прессмаш» по названному адресу не находится.

Запрос инспекции в банк от 20.03.2008 № 77-10/2/13 о выдаче им в пятидневный срок расширенной выписки по операциям и счетам общества «Прессмаш» и копий карточек с образцами подписей содержит мотивы его направления — фактическое отсутствие данного общества по адресу, указанному в его учредительных документах.

Судами первой и кассационной инстанций мотив направления запроса в банк о представлении указанных сведений признан соответствующим основаниям, поименованным в пункте 2 статьи 86 Кодекса.

Суды согласились с выводами инспекции о наличии у нее права запрашивать банк в порядке, установленном пунктом 2 статьи 86 Кодекса, о счетах налогоплательщика — клиента банка при отсутствии решения налогового органа о проведении в отношении этого лица налоговой проверки, но при наличии сведений о ненайдении данного лица по месту регистрации. Однако эти выводы не соответствуют положениям пункта 2 статьи 86 Кодекса.

## Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 10/2009

Согласно пункту 1 статьи 82 Кодекса налоговым контролем признается деятельность уполномоченных органов по контролю за соблюдением налогоплательщиками, налоговыми агентами и плательщиками сборов законодательства о налогах и сборах в порядке, определенном Кодексом. Налоговый контроль проводится должностными лицами налоговых органов в пределах своей компетенции посредством налоговых проверок, получения объяснений налогоплательщиков, налоговых агентов и плательщиков сборов, проверки данных учета и отчетности, осмотра помещений и территорий, используемых для извлечения дохода (прибыли), а также в других формах, установленных Кодексом.

Пункт 3 статьи 7 Закона Российской Федерации от 21.03.1991 № 943-1 «О налоговых органах Российской Федерации» (в редакции Федерального закона от 27.07.2006 № 137-ФЗ) предоставляет налоговым органам право осуществлять налоговый контроль путем проведения налоговых проверок, а также в других формах, определяемых Кодексом.

Одной из форм налогового контроля является информирование налоговых органов банками о своих клиентах.

На основании пункта 2 статьи 86 Кодекса банки обязаны выдавать налоговым органам справки о наличии счетов в банке и (или) об остатках денежных средств на счетах, выписки по операциям на счетах организаций (индивидуальных предпринимателей) в соответствии с законодательством Российской Федерации в течение пяти дней со дня получения мотивированного запроса налогового органа.

Справки о наличии счетов и (или) об остатках денежных средств на счетах, а также выписки по операциям на счетах организаций (индивидуальных предпринимателей) в банке могут быть запрошены налоговыми органами в случаях проведения мероприятий налогового контроля у этих организаций (индивидуальных предпринимателей).

Указанная в пункте 2 статьи 86 Кодекса информация может быть также запрошена налоговым органом после вынесения решения о взыскании налога и в случае принятия решений о приостановлении операций или об отмене приостановления операций по счетам организации (индивидуального предпринимателя).

Таким образом, из содержания названной нормы права следует, что выписка по операциям на счетах общества «Прессмаш» могла быть запрошена инспекцией у банка только по указанным основаниям. В этом случае банк обязан предоставить соответствующую информацию инспекции по ее мотивированному запросу. Иных случаев для запроса в банках выписки по операциям на счетах организаций данной нормой не предусмотрено.

В оспариваемом решении инспекции от 15.05.2008 № 77-10/22995/13 о привлечении банка к ответственности, предусмотренной статьей 135.1 Кодекса, указано, что запрос о представлении сведений о движении денежных средств на счетах общества «Прессмаш» направлен в банк в связи с проведением выездной налоговой проверки общества «Дальневосточная верфь». Иные основания направления

## Постановления Президиума

запроса в банк о счетах общества «Прессмаш», зарегистрированного в качестве налогоплательщика в Инспекции Федеральной налоговой службы № 8 по городу Москве, не упоминаются.

Поскольку в запросе надлежащие основания, подтверждающие необходимость предоставления банком информации об организации — клиенте банка и связанные с целями и задачами налоговых органов, отсутствовали, запрос исполнению не подлежал. Следовательно, банк обоснованно отказал инспекции в выдаче выписки по операциям на счетах общества «Прессмаш».

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

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

## ПОСТАНОВИЛ:

решение Арбитражного суда города Москва от 25.08.2008 по делу № А40-33452/08-75-81 и постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 24.11.2008 по тому же делу отменить.

Решение Инспекции Федеральной налоговой службы № 10 по городу Москве от 15.05.2008 № 77-10/22995/13 признать недействительным.

*Председательствующий А.А. Иванов*

Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 10/2009

## **Невозможность представления доказательств налогоплательщиком**

Дело направлено на новое рассмотрение в суд первой инстанции в связи с тем, что судами не в полной мере исследованы имеющие значение для дела обстоятельства и не применен профессиональный налоговый вычет в размере 20 процентов от общей суммы полученных индивидуальным предпринимателем доходов.

### **ПОСТАНОВЛЕНИЕ**

**Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации**

**№ 2008/09**

**Москва, 9 июля 2009 г.**

Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в составе:

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

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

рассмотрел заявление индивидуального предпринимателя Кутового В.В. о пересмотре в порядке надзора решения Арбитражного суда Хабаровского края от 28.07.2008 по делу № А73-46/2007-10, постановления Шестого арбитражного апелляционного суда от 29.09.2008 и постановления Федерального арбитражного суда Дальневосточного округа от 10.12.2008 по тому же делу.

В заседании приняли участие представители Инспекции Федеральной налоговой службы по Индустриальному району города Хабаровска — Головкина О.А., Овчар О.В., Приходько Е.В.

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

Инспекцией Федеральной налоговой службы по Индустриальному району города Хабаровска (далее — инспекция) проведена выездная налоговая проверка индивидуального предпринимателя Кутового В.В. (далее — предприниматель) по вопросам своевременности и полноты исчисления и уплаты налогов на доходы физических лиц и на добавленную стоимость за 2003–2005 годы.

В ходе проверки инспекция, в частности, установила неправомерное невключение в доход при исчислении налога на доходы физических лиц выручки, полученной от реализации товаров, поступившей на расчетный счет предпринимателя от ООО «Велес» в сумме 51 818 рублей 19 копеек, ООО «Лига-Мастер» в сумме 3 930 688 рублей 53 копеек, ФГУ «УФК по Хабаровскому краю» в сумме 1 070 326 рублей 30 копеек. Также было установлено невключение в объект обложения налогом на добавленную стоимость стоимости реализации товаров этим юридическим лицам.

## Постановления Президиума

По результатам проверки на основании акта от 06.09.2006 № 411 ДСП и возражений к нему от 22.09.2006 инспекцией принято решение от 12.10.2006 № 2837 о привлечении предпринимателя к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения.

Предприниматель обратился в Арбитражный суд Хабаровского края с заявлением о признании указанного решения инспекции недействительным.

Решением Арбитражного суда Хабаровского края от 28.07.2008 в удовлетворении требования предпринимателя отказано.

Постановлением Шестого арбитражного апелляционного суда от 29.09.2008 решение суда первой инстанции изменено: решение инспекции признано недействительным в части исключения из состава расходов за 2004 год затрат на техническое обслуживание контрольно-кассовой машины в сумме 881 рубль 36 копеек; в остальной части решение суда первой инстанции оставлено без изменения.

Федеральный арбитражный суд Дальневосточного округа постановлением от 10.12.2008 оставил постановление суда апелляционной инстанции без изменения.

Суды, соглашаясь с доводами инспекции, исходили из отсутствия у предпринимателя на момент проведения налоговой проверки документов, подтверждающих его доходы и расходы.

В заявлении, поданном в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации, о пересмотре в порядке надзора названных судебных актов предприниматель просит их отменить, ссылаясь на неправильное применение судами норм права, существенное нарушение его прав и законных интересов в сфере предпринимательской деятельности, и направить дело на новое рассмотрение в суд первой инстанции.

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

Суды не проверили и не оценили надлежащим образом довод предпринимателя о том, что денежные средства, поступившие на его расчетный счет, не являются доходом, они перечислены указанными организациями для приобретения медикаментов и товаров медицинского назначения по договорам комиссии и поручения.

Ссылка судов на то, что предприниматель не представил доказательств в подтверждение своих доводов, не может быть принята во внимание, поскольку невозможность представления доказательств предприниматель обосновал тем, что до проведения выездной налоговой проверки вся документация по его финансово-хозяйственной деятельности была изъята правоохранительными органами. Данное обстоятельство подтверждается актом изъятия документов от 13.03.2006, имеющимся в материалах дела. Вывод судов о том, что предприниматель не принимал мер к получению изъятых документов у органов предварительного следствия, не соответствует фактическим обстоятельствам. Так, в материалах дела

## Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 10/2009

имеется несколько писем предпринимателя, адресованных органам предварительного следствия, с просьбой о выдаче ему изъятых документов или их копий. Кроме того, суд первой инстанции в соответствии с определением от 21.05.2008 запрашивал указанные документы у органов предварительного расследования, на что был получен ответ о том, что документов, подтверждающих расходы предпринимателя в проверяемом периоде, в уголовном деле не имеется.

Однако суды не приняли во внимание, что такой ответ не свидетельствует о том, что документы, подтверждающие расходы предпринимателя в проверяемый период, у него не изымались. Тем более, что полный перечень изъятых у предпринимателя документов в материалах рассматриваемого арбитражного дела отсутствует.

Кроме того, как усматривается из материалов настоящего дела, налог на доходы физических лиц доначислен предпринимателю без учета профессионального вычета в размере 20 процентов от общей суммы полученных доходов. При этом решение суда первой инстанции содержит ссылку на заключение эксперта по уголовному делу, согласно которому предприниматель не уплатил налог на доходы физических лиц в сумме 517 577 рублей 54 копеек. Однако решение инспекции, которым предпринимателю доначислен налог на доходы физических лиц в сумме 657 542 рублей, то есть без применения профессионального вычета, суды признали законным.

Таким образом, оспариваемые судебные акты в части отказа в удовлетворении требований предпринимателя нарушают единообразие в толковании и применении арбитражными судами норм права, поэтому на основании пункта 1 статьи 304 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации подлежат в этой части отмене.

Дело в отмененной части подлежит направлению на новое рассмотрение в суд первой инстанции.

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

**ПОСТАНОВИЛ:**

решение Арбитражного суда Хабаровского края от 28.07.2008 по делу № А73-46/2007-10, постановление Шестого арбитражного апелляционного суда от 29.09.2008 и постановление Федерального арбитражного суда Дальневосточного округа от 10.12.2008 по тому же делу в части отказа в удовлетворении требования индивидуального предпринимателя Кутового В.В. отменить.

Дело в отмененной части передать на новое рассмотрение в Арбитражный суд Хабаровского края.

В остальной части оспариваемые судебные акты оставить без изменения.

*Председательствующий А.А. Иванов*

## Постановления Президиума

**Право на возмещение НДС**

Праву налогоплательщика (покупателя) на возмещение из бюджета сумм налога на добавленную стоимость корреспондирует обязанность налогоплательщика (продавца) по уплате названного налога в бюджет в денежной форме. Установив данные обстоятельства, суд не вправе отказать в возмещении налога на добавленную стоимость, если налогоплательщиком и его контрагентом соблюдены правила, изложенные в главе 21 Налогового кодекса Российской Федерации.

**ПОСТАНОВЛЕНИЕ**  
**Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации**  
**№ 2635/09**  
**Москва, 30 июня 2009 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., Иванниковой Н.П., Исайчева В.Н., Козловой О.А., Никифорова С.Б., Першутова А.Г., Сарбаша С.В., Слесарева В.Л., Тумаркина В.М. —

рассмотрел заявление общества с ограниченной ответственностью «Капитал-Инвест» о пересмотре в порядке надзора решения Арбитражного суда Тульской области от 18.06.2008 по делу № А68-8565/07-362/11, постановления Двадцатого арбитражного апелляционного суда от 11.08.2008 и постановления Федерального арбитражного суда Центрального округа от 19.11.2008 по тому же делу.

В заседании приняли участие представители:

от заявителя — общества с ограниченной ответственностью «КапиталИнвест» — Спиричев М.Р.;

от Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 9 по Тульской области — Белишев А.Е., Беляева Н.В., Квасова Е.И., Николаева В.В., Овчар О.В.;

от закрытого акционерного общества «Техник-Телепорт» (третьего лица) — Ерохина М.Ю.

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

Общество с ограниченной ответственностью «КапиталИнвест» (далее — общество «КапиталИнвест», общество) обратилось в Арбитражный суд Тульской области с заявлением о признании недействительным решения Межрайонной

## Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 10/2009

инспекции Федеральной налоговой службы № 9 по Тульской области (далее — инспекция) от 19.09.2007 № 27/229 «О привлечении налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения» (далее — решение от 19.09.2007 № 27/229), которым общество «КапиталИнвест» привлечено к налоговой ответственности, предусмотренной пунктом 1 статьи 122 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — Кодекс), в виде взыскания 16 785 рублей 80 копеек штрафа за неполную уплату налога на добавленную стоимость, ему доначислено 83 929 рублей этого налога, начислено на указанную сумму недоимки 16 636 рублей 91 копейка пеней и предложено возвратить 15 940 678 рублей возмещенного налога на добавленную стоимость.

К участию в деле в качестве третьих лиц, не заявляющих самостоятельных требований относительно предмета спора, привлечены общество с ограниченной ответственностью «Домком» (далее — общество «Домком»), открытое акционерное общество «Московская товарная транспортно-экспедиционная станция «Мострансэкспедиция» (далее — общество «Мострансэкспедиция»), общество с ограниченной ответственностью «СкладСтройСервис» (далее — общество «СкладСтройСервис»), закрытое акционерное общество «Техник-Телепорт» (далее — общество «Техник-Телепорт»), общество с ограниченной ответственностью «Люгертрейд», общество с ограниченной ответственностью «СтройМонолит», общество с ограниченной ответственностью «Унипром».

Решением Арбитражного суда Тульской области от 18.06.2008 требования общество «КапиталИнвест» удовлетворены частично: решение инспекции от 19.09.2007 № 27/229 признано недействительным в части доначисления 83 929 рублей налога на добавленную стоимость; в удовлетворении остальной части требований отказано.

Постановлением Двадцатого арбитражного апелляционного суда от 11.08.2008 решение суда первой инстанции оставлено без изменения.

Федеральный арбитражный суд Центрального округа постановлением от 19.11.2008 решение суда первой инстанции и постановление суда апелляционной инстанции оставил без изменения.

В заявлении, поданном в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации, о пересмотре в порядке надзора названных судебных актов общество «КапиталИнвест» просит их отменить как нарушающие единство в толковании и применении арбитражными судами положений главы 21 Кодекса и постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» (далее — постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 12.10.2006 № 53).

В отзывах на заявление инспекция просит оставить упомянутые судебные акты без изменения как соответствующие законодательству, общество «Мострансэкспедиция», «СкладСтройСервис», «Техник-Телепорт» — отменить их и признать решение инспекции недействительным полностью.

## Постановления Президиума

Проверив обоснованность доводов, изложенных в заявлении, отзывах на него и выступлениях присутствующих в заседании представителей лиц, участвующих в деле, Президиум считает, что оспариваемые судебные акты подлежат частичной отмене с принятием в отмененной части нового судебного акта об удовлетворении требований общества «КапиталИнвест» по следующим основаниям.

Инспекцией по результатам выездной налоговой проверки общества «Капитал-Инвест» за период с 09.11.2005 по 31.08.2006 выявлены обстоятельства, совокупность которых привела ее к выводу о намерении общества получить необоснованную налоговую выгоду в виде налогового вычета по налогу на добавленную стоимость, заявленного в декларации по налогу на добавленную стоимость за январь 2006 года, и возмещения из федерального бюджета суммы превышения налоговых вычетов по данному налогу над суммой налога, исчисленной по операциям, признаваемым объектом обложения этим налогом.

По мнению инспекции, общество «КапиталИнвест» не понесло реальных расходов, связанных с приобретением здания, так как расчеты за него с продавцом произведены за счет денежных средств, внесенных в уставный капитал общества «КапиталИнвест» его участником — обществом с ограниченной ответственностью «Новопак» (далее — общество «Новопак»), полученных последним в результате групповой согласованности действий различных хозяйствующих субъектов.

Суды согласились с доводами инспекции и пришли к выводу о том, что стоимость здания оплачена обществом «КапиталИнвест» за счет заемных средств, полученных обществом «Новопак» по вексельной схеме. В действиях общества «Капитал-Инвест», его контрагента (общества «СкладСтройСервис») и иных организаций (участников сделок с векселями) суды усмотрели цель получения обществом «КапиталИнвест» необоснованной налоговой выгоды, в связи с чем заявленное им в налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость за январь 2006 года право на налоговый вычет подлежит оценке с учетом постановления Конституционного Суда Российской Федерации от 20.02.2001 № 3-П и определения названного суда от 08.04.2004 № 169-О, согласно которым для признания сумм налога на добавленную стоимость фактически уплаченными поставщику в целях принятия их к вычету при исчислении итоговой суммы этого налога, подлежащей уплате в бюджет, требуется установление не только факта осуществления налогоплательщиком расходов на оплату начисленных ему поставщиком сумм налога на добавленную стоимость, но и характера произведенных налогоплательщиком затрат, а именно являются ли расходы на оплату начисленных ему сумм налога реальными затратами налогоплательщика, произведенными за счет собственного имущества или за счет собственных денежных средств, а также постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 12.10.2006 № 53.

Как установлено судами и следует из обстоятельств дела, в основу решения инспекции от 19.09.2007 № 27/229 положены показатели, содержащиеся в упомянутой налоговой декларации, в которой общество «КапиталИнвест» в числе налоговых вычетов указало 15 940 678 рублей налога на добавленную стоимость, уплаченных им обществу «СкладСтройСервис» на основании договора от 07.12.2005 № 01/33-2005 купли-продажи недвижимости — здания, расположенного по адресу: Москва, ул. Лобненская, д. 18, стр. № 2 (далее — здание).

## Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 10/2009

Стоимость здания оплачена обществом «КапиталИнвест» из денежных средств, поступивших от его участника — общества «Новопак» в виде дополнительного взноса в уставный капитал, увеличенный согласно решению внеочередного собрания участников общества «КапиталИнвест» (протокол от 05.12.2005 № 2).

Нормы, регулирующие систему обложения налогом на добавленную стоимость, включая налоговые вычеты и порядок их применения, установлены главой 21 Кодекса.

В силу пункта 2 статьи 171 Кодекса вычетам подлежат суммы налога на добавленную стоимость, предъявленные налогоплательщику и уплаченные им при приобретении на территории Российской Федерации товаров, предназначенных для осуществления операций, признаваемых объектами налогообложения. Указанные вычеты производятся на основании счетов-фактур, выставленных продавцами, и документов, подтверждающих фактическую уплату им сумм налога, после принятия налогоплательщиком на учет названных товаров (пункт 1 статьи 172 Кодекса).

В материалах дела имеются доказательства приобретения обществом «Капитал-Инвест» здания в целях передачи его помещений в качестве складских в аренду: счет-фактура от 28.12.2005 № 0000082 продавца здания — общества «Склад-СтройСервис», платежное поручение от 13.12.2005 № 2 об уплате обществом «КапиталИнвест» обществу «СкладСтройСервис» 104 500 000 рублей (в том числе 15 940 677 рублей 97 копеек налога на добавленную стоимость) по договору купли-продажи от 07.12.2005 № 01/33-2005, свидетельство о государственной регистрации 27.01.2006 права собственности общества «КапиталИнвест» на здание в Едином государственном реестре прав на недвижимое имущество и сделок с ним, дополнительное соглашение от 28.12.2005 № 1 к договору аренды нежилого помещения от 01.11.2005 № 121/11-05 о передаче помещений здания обществу «Домком» в аренду.

Таким образом, условия для применения налоговых вычетов, определенные статьями 171 и 172 Кодекса, обществом «КапиталИнвест» соблюдены.

Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 12.10.2006 № 53 принято в целях установления единообразной судебной практики в делах с признаками уклонения от налогообложения или минимизации налоговой обязанности.

Применяя названное постановление к обстоятельствам по настоящему делу, суды должны были оценить достоверность представленных инспекцией и обществом «КапиталИнвест» доказательств на предмет их влияния во взаимной связи и совокупности на решение вопроса об обоснованности принятого инспекцией решения от 19.09.2007 № 27/229.

Упомянутые обстоятельства касаются как сведений, полученных инспекцией в результате проведения мероприятий налогового контроля, об уменьшении обществом «КапиталИнвест» размера налоговой обязанности путем совершения действий, не обусловленных разумными экономическими причинами или целями делового характера, так и доводов общества «КапиталИнвест» об объективной

## Постановления Президиума

связи понесенных им расходов по приобретению здания с последующим использованием указанного имущества в предпринимательских целях, которая в силу главы 21 Кодекса должна учитываться при применении налоговых вычетов.

Наличие или отсутствие разумных экономических или иных причин (деловой цели) в действиях налогоплательщика устанавливается судом с учетом оценки обстоятельств о намерениях налогоплательщика получить экономический эффект в результате реальной предпринимательской или иной экономической деятельности.

Суды отказывают налогоплательщику в признании обоснованности получения налоговой выгоды, если в ходе судебного разбирательства по делу установлено, что главной целью, преследуемой им (в данном случае — обществом «Капитал-Инвест»), являлось возмещение налога на добавленную стоимость в отсутствие намерения осуществлять указанную деятельность.

Ввиду косвенного характера налога на добавленную стоимость неуплата участниками сделок, связанных с куплей-продажей здания, данного налога в бюджет является признаком, который также мог привести суды к выводу о наличии у общества «КапиталИнвест» цели уклонения от налогообложения и необоснованного возмещения названного налога из бюджета в результате согласованных действий хозяйствующих субъектов.

Упомянутое уклонение требует подтверждения доказательствами, касающимися наличия согласованных, в том числе с обществом «КапиталИнвест», действий предыдущих собственников здания (обществ «Мострансэкспедиция» и «Склад-СтройСервис»), связанных с последовательной продажей здания за непродолжительный период времени, достоверностью отражения в налоговой отчетности указанными собственниками здания операций с этим имуществом, неуплатой налога на добавленную стоимость в бюджет контрагентом общества по сделке купли-продажи здания.

В этом случае в силу пункта 10 постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 12.10.2006 № 53 налоговая выгода могла быть признана судом необоснованной, если доказано, что общество «КапиталИнвест» действовало без должной осмотрительности и осторожности и ему должно было быть известно о налоговых правонарушениях, допущенных обществом «Склад-СтройСервис» при приобретении или продаже здания, в частности в силу отношений взаимозависимости или аффилированности общества с продавцом здания или обществом «Мострансэкспедиция».

В соответствии с частью 1 статьи 65 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации обязанность доказывания этих обстоятельств возлагается на инспекцию.

В данном случае денежные средства в размере 104 979 501 рубля, поступившие обществу «КапиталИнвест» в виде дополнительного вклада в уставный капитал от общества «Новопак», являются собственными средствами первого, использованы им для приобретения здания в целях осуществления предпринимательской деятельности, связанной со сдачей в аренду складских помещений, то есть для совершения обще-

## Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 10/2009

ством операций, признаваемых объектом обложения налогом на добавленную стоимость. Полученные от указанной деятельности доходы общество «КапиталИнвест» отражало в декларациях по налогу на добавленную стоимость и налогу на прибыль, что подтверждается решением инспекции от 19.09.2007 № 27/229.

Названные обстоятельства подтверждают доводы общества «КапиталИнвест» о намерении получить экономический эффект в результате осуществления реальной предпринимательской деятельности и указывают на действительную цель сделки по приобретению здания. Доказательств, опровергающих доводы общества, инспекцией не представлено.

Поэтому к правоотношениям, связанным с приобретением обществом «КапиталИнвест» здания, подлежит применению пункт 9 постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 12.10.2006 № 53, согласно которому обоснованность получения налоговой выгоды не может быть поставлена в зависимость от источника привлечения средств (использование заемных средств, эмиссия ценных бумаг, увеличение уставного капитала и т. п.).

Следовательно, использование обществом «КапиталИнвест» в расчетах за здание денежных средств, поступивших в его уставный капитал в виде дополнительного вклада, не препятствует применению налоговых вычетов по налогу на добавленную стоимость, поскольку указанные затраты являются реальными, то есть произведенными за счет собственных денежных средств.

Праву налогоплательщика (покупателя) на возмещение из бюджета сумм налога на добавленную стоимость корреспондирует обязанность налогоплательщика (продавца) по уплате названного налога в бюджет в денежной форме.

В материалах дела имеется декларация по налогу на добавленную стоимость общества «СкладСтройСервис» за декабрь 2005 года, в котором осуществлена реализация здания обществу «КапиталИнвест». В этой декларации отражен исчисленный налог на добавленную стоимость в сумме 16 398 561 рубля с налоговой базы 91 103 116 рублей.

Следовательно, заявленным обществом «КапиталИнвест» в налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость за январь 2006 года налоговым вычетам корреспондирует уплаченный обществом «СкладСтройСервис» налог на добавленную стоимость, определенный им в соответствии с правилами, предусмотренными главой 21 Кодекса.

При установлении данных обстоятельств выяснение источников происхождения денежных средств у общества «Новопак», разместившего собственные векселя в целях привлечения денежных средств для внесения их в уставный капитал общества «КапиталИнвест», и у других лиц по иным сделкам с векселями и займом не имело правового значения для разрешения спора по настоящему делу, поскольку из представленных инспекцией сведений следует, что векселя не участвовали в расчетах по операциям, признаваемым объектом обложения налогом на добавленную стоимость, общество «КапиталИнвест» не являлось лицом, обязанным по векселям его участника — общества «Новопак».

## Постановления Президиума

Выявленная инспекцией зависимость обществ «Домком», «Мострансэкспедиция», «СкладСтройСервис» и открытого акционерного общества «Коммерческий банк «АПР-Банк» (далее — банк) могла привести суды лишь к выводу о том, что для целей налогообложения отношения между этими обществами оказали влияние на условия или экономические результаты их деятельности, которые касаются продажи здания обществом «Мострансэкспедиция» обществу «СкладСтройСервис», аренды помещений здания обществом «Домком» и кредита, предоставленного банком обществу «Домком».

Однако инспекцией и судами не было установлено зависимости названных обществ с обществом «КапиталИнвест», определенной статьей 20 Кодекса, при наличии которой и с учетом иных обстоятельств по делу возможен вывод о том, что участники сделок купли-продажи здания преследовали цель получения обществом необоснованной налоговой выгоды в виде возмещения из бюджета налога на добавленную стоимость.

Отсутствие общества «Новопак» по указанному в учредительных документах адресу на момент проведения инспекцией выездной налоговой проверки не порочит сделки с его участием. В материалах дела имеется информация о государственной регистрации общества «Новопак», его участии в предпринимательской деятельности и во взаимоотношениях с налоговыми органами в 2005 и 2006 годах. Отношения общества «Новопак» с обществом «КапиталИнвест» закончились в январе 2007 года в связи с передачей первым своей доли в уставном капитале общества «КапиталИнвест» обществу «Техник-Телепорт».

Сопоставление судами выручки общества «КапиталИнвест» от арендной платы с его затратами на приобретение здания является некорректным, так как упомянутые затраты носят единовременный характер, доходы же от аренды являются постоянными, рассчитанными на длительный срок.

Приведенные судами в подтверждение получения обществом «КапиталИнвест» необоснованной налоговой выгоды доводы об установлении им арендной платы, которая ниже существующей на рынке города Москвы, имеют иные последствия, не влияющие на налоговые вычеты по налогу на добавленную стоимость.

В таких случаях применяются положения статьи 40 и пункта 1 статьи 154 Кодекса.

В настоящем же случае выявленные инспекцией факты отклонения арендной платы, полученной обществом «КапиталИнвест» в 2006 году, от рыночной не были квалифицированы ею в качестве нарушения законодательства о налогах и сборах и не привели к доначислению налогов, несмотря на изготовленное по заказу инспекции экспертное заключение закрытого акционерного общества «Фирма «Оценщик» от 05.06.2007 № 500.

Доводы судов о наличии вексельных схем и иных установленных по настоящему делу обстоятельств, обладающих признаками, внешне схожими с перечисленными в постановлении Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 12.10.2006 № 53, не свидетельствуют о групповых согласованных действиях различных хозяйствующих субъектов, направленных исключительно на возмещение обществом «КапиталИнвест» налога на добавленную стоимость из бюджета,

## Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 10/2009

в отсутствие намерения осуществлять реальную предпринимательскую и иную экономическую деятельность.

Таким образом, общество «КапиталИнвест» понесло реальные затраты по возмездной сделке в целях систематического получения прибыли от пользования имуществом (зданием) и было вправе в налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость за январь 2006 года указать суммы уплаченного продавцу налога. Установленные судами на основании сведений о приобретении обществом «КапиталИнвест» здания и источнике происхождения у общества «Новопак» денежных средств обстоятельства не могли быть квалифицированы в качестве достоверных доказательств получения обществом «КапиталИнвест» необоснованной налоговой выгоды в нарушение положений главы 21 Кодекса.

Возмещение налога на добавленную стоимость в форме возврата денежных средств и зачета по этому налогу в сумме 15 856 749 рублей, произведенное на основании решений инспекции от 01.06.2006 № 6590, от 10.07.2006 № 7417, от 01.08.2006 № 3881 и № 7685, является лишь предусмотренным пунктом 2 статьи 173 и статьей 176 Кодекса следствием отражения обществом «КапиталИнвест» в упомянутой налоговой декларации соответствующих операций.

При названных обстоятельствах оспариваемые судебные акты нарушают единобразие в толковании и применении арбитражными судами норм права, поэтому согласно пункту 1 статьи 304 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации подлежат отмене в части.

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 Тульской области от 18.06.2008 по делу № А68-8565/07-362/11, постановление Двадцатого арбитражного апелляционного суда от 11.08.2008 и постановление Федерального арбитражного суда Центрального округа от 19.11.2008 по тому же делу в части отказа обществу с ограниченной ответственностью «КапиталИнвест» в признании недействительным решения Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 9 по Тульской области от 19.09.2007 № 27/229 «О привлечении налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения» отменить.

В отмененной части заявление общества с ограниченной ответственностью «КапиталИнвест» удовлетворить.

Признать указанное решение Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 9 по Тульской области в данной части недействительным.

В остальной части названные судебные акты оставить без изменения.

*Председательствующий А.А. Иванов*

## Постановления Президиума

**Право на налоговый вычет сумм НДС**

Вывод судов об отсутствии у участника долевого строительства (инвестора) права на налоговый вычет сумм налога на добавленную стоимость, предъявленных подрядчиками при проведении ими капитального строительства, основан на недостаточно исследованных материалах дела.

**ПОСТАНОВЛЕНИЕ****Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации****№ 17188/08****Москва, 9 июня 2009 г.**

Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в составе:

председательствующего — заместителя Председателя Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации Исаичева В.Н.;

членов Президиума: Бабкина А.И., Витрянского В.В., Вышняк Н.Г., Завьяловой Т.В., Иванниковой Н.П., Поповченко А.А., Сарбаша С.В., Юхнея М.Ф. —

рассмотрел заявление закрытого акционерного общества «СЛ-Трейдинг» о пересмотре в порядке надзора решения Арбитражного суда Тюменской области от 21.05.2008 по делу № А70-1371/20-2008, постановления Восьмого арбитражного апелляционного суда от 12.08.2008 и постановления Федерального арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 19.11.2008 по тому же делу.

В заседании приняли участие представители:

от заявителя — закрытого акционерного общества «СЛ-Трейдинг» — Годзандкер Э.С., Распопов К.Н., Синегубов А.Н.;

от Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 7 по Тюменской области — Тухветуллова Т.Н.

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

Закрытое акционерное общество «СЛ-Трейдинг» (принципал) (далее — общество) заключило агентский договор от 01.01.2006 № ShT-УСИ-01/06-01 с обществом с ограниченной ответственностью «УватСтройИнвест» (далее — агент), которое приняло на себя обязательство от имени и за счет общества участвовать в долевом строительстве объектов нефтедобывающего комплекса в целях реализации инвестиционного проекта «Обеспечение развития нефтедобывающего комплекса в Тюменской области путем вовлечения в разработку запасов углеводородов в Уватском районе и внедрения новых технологий».

## Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 10/2009

Финансирование реализации инвестиционного проекта производилось обществом через агента, наделенного правом по условиям агентского договора заключать от имени и за счет общества договоры как с участниками инвестиционного соглашения от 29.12.2003 № 345, так и с третьими лицами. Денежные средства перечислялись на обособленный счет агента для последующего их перечисления для оплаты приобретенных товаров (работ, услуг) по строительству скважин.

На основании счетов-фактур от 31.01.2007, предъявленных агентом за выполненные работы по указанному договору, общество в уточненной налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость за январь 2007 года заявило к вычету 7 091 112 рублей налога.

По результатам камеральной налоговой проверки уточненной налоговой декларации Межрайонная инспекция Федеральной налоговой службы № 7 по Тюменской области (далее — инспекция) признала заявленный налоговый вычет неправомерным, приняла решение от 21.12.2007 № 355 об отказе в привлечении общества к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения и начислила к уплате в бюджет 7 091 112 рублей этого налога.

В обоснование решения инспекция указала на то, что товары (работы, услуги) по счетам-фактурам были приобретены для осуществления инвестиционной деятельности, а в соответствии с подпунктом 4 пункта 3 статьи 39 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — Кодекс) и подпункта 1 пункта 2 статьи 146 Кодекса такие операции не признаются объектом налогообложения. Следовательно, суммы налога на добавленную стоимость в этом случае должны учитываться в стоимости основных средств согласно подпункту 4 пункта 2 статьи 170 Кодекса, а потому не могут быть предъявлены к налоговому вычету.

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

Решением Арбитражного суда Тюменской области от 21.05.2008 решение инспекции признано недействительным в части доначисления налога на добавленную стоимость в сумме 7084 рублей, соответствующей сумме налога, предъявленной по счету-фактуре № 1800000006 на оплату агентского вознаграждения. В части налогового вычета 7 084 028 рублей налога на добавленную стоимость по счету-фактуре № 04/07, предъявленному за работы по строительству скважин во исполнение договора о совместной деятельности, требование общества отклонено.

Постановлением Восьмого арбитражного апелляционного суда от 12.08.2008 решение суда первой инстанции оставлено без изменения.

Федеральный арбитражный суд Западно-Сибирского округа постановлением от 19.11.2008 решение суда первой и постановление суда апелляционной инстанций оставил без изменения.

В заявлении, поданном в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации, общество просит пересмотреть указанные судебные акты в порядке надзора, ссылаясь на неправильное применение судами норм налогового законодательства.

## Постановления Президиума

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

Проверив обоснованность доводов, изложенных в заявлении, отзыве на него и выступлениях представителей участнико<sup>в</sup> в деле лиц, Президиум считает, что обжалуемые судебные акты подлежат отмене, дело — направлению на новое рассмотрение в суд первой инстанции по следующим основаниям.

Отказывая в удовлетворении требования общества в части доначисления 7 084 028 рублей налога на добавленную стоимость, суд первой инстанции сослался на то, что деятельность по передаче денежных средств в рамках агентского договора носит инвестиционный характер и в соответствии со статьей 39 Кодекса не подлежит обложению налогом на добавленную стоимость. В связи с этим согласно пункту 1 статьи 170 Кодекса у общества отсутствует право на налоговый вычет.

Суды вышестоящих инстанций признали вывод суда первой инстанции правомерным. При этом суд кассационной инстанции подчеркнул, что счет-фактура № 04/07 предъявлен агентом за работы, которые им не выполнялись.

Однако положения статьи 39 Кодекса и корреспондирующие им положения подпункта 1 пункта 2 статьи 146 Кодекса касаются передачи имущества, если такая передача носит инвестиционный характер (в частности, вклады в уставный (складочный) капитал хозяйственных обществ и товариществ, вклады по договору простого товарищества (договору о совместной деятельности), паевые взносы в паевые фонды кооперативов).

В настоящем случае, как это установлено судом апелляционной инстанции, речь идет о работах по строительству объектов нефтеперерабатывающего комплекса при реализации инвестиционного проекта и налоге на добавленную стоимость, предъявленном подрядчиками к оплате в 2007 году при расчетах за выполненные работы.

Таким образом, в данном деле судами ошибочно применены статья 39 и подпункт 1 пункта 2 статьи 146 Кодекса.

В соответствии с пунктом 6 статьи 171 Кодекса вычетам подлежат суммы налога, предъявленные налогоплательщику подрядными организациями (заказчиками-застройщиками) при проведении ими капитального строительства, сборке (монтаже) основных средств, суммы налога, предъявленные налогоплательщику по товарам (работам, услугам), приобретенным им для выполнения строительно-монтажных работ, и суммы налога, предъявленные налогоплательщику при приобретении им объектов незавершенного капитального строительства. Налоговые вычеты в этих случаях производятся, как следует из статьи 172 Кодекса, на основании счетов-фактур, выставленных налогоплательщику.

Общество утверждает, что оплата работ по строительству указанных объектов осуществлялась за счет инвестированных им денежных средств через агента и заказчика строительства — ОАО «Самотлорнефнегаз» и согласно статьям 171, 172 Кодекса оно имеет право на налоговый вычет.

Как следует из судебных актов и подтверждается материалами дела, в счете-фактуре № 04/07 агента отражена не стоимость услуг агента, а стоимость выполнен-

## Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 10/2009

ных подрядчиками работ по строительству указанных объектов с выделением налога на добавленную стоимость.

Таким образом, по делу подлежал выяснению вопрос: вправе ли участник долевого строительства претендовать на налоговый вычет сумм налога на добавленную стоимость, предъявленных к оплате подрядчиками?

Участие в инвестиционном проекте, в частности долевое участие в строительстве, само по себе не является основанием к применению непосредственно инвестором налогового вычета сумм налога на добавленную стоимость, оплаченных подрядчику.

Вместе с тем анализ положений статей 168, 169, 171, 172, 174.1 Кодекса в их совокупности позволяет сделать вывод, что участник долевого строительства (инвестор) при определенных условиях вправе претендовать на налоговый вычет таких сумм.

Однако суды, применив нормы, не подлежащие применению в рассматриваемом деле, не исследовали обстоятельств, имеющих значение для разрешения данного спора. В частности, суды не выяснили: предъявлялись ли агенту к оплате счета-фактуры подрядчиками или заказчиком-застройщиком по выполненным работам с начислением налога на добавленную стоимость, на кого из участников совместного строительства было возложено ведение общих дел; как были определены имущественные права общества в отношении объекта строительства?

Кроме того, спор касается налогового вычета, заявленного по уточненной налоговой декларации. В этом случае отказ налогового органа принять налоговый вычет автоматически не влечет недоимки по налогу. Следовательно, при рассмотрении дела подлежал выяснению и тот вопрос: на каком основании обществу в решении инспекции предложено уплатить доначисленный налог, в то время как в нем же указано на имеющуюся у общества переплату налога?

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

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

**ПОСТАНОВИЛ:**

решение Арбитражного суда Тюменской области от 21.05.2008 по делу № А70-1371/20-2008, постановление Восьмого арбитражного апелляционного суда от 12.08.2008 и постановление Федерального арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 19.11.2008 по тому же делу отменить.

Дело направить на новое рассмотрение в Арбитражный суд Тюменской области.

*Председательствующий В.Н. Исайчев*

## Постановления Президиума

**Порядок возмещения НДС**

Заявление налоговых вычетов в налоговой декларации за иной налоговый период само по себе не может служить правовым основанием для лишения налогоплательщика обоснованной налоговой выгоды.

**ПОСТАНОВЛЕНИЕ**  
**Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации**  
**№ 692/09**  
**Москва, 30 июня 2009 г.**

Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в составе:

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

членов Президиума: Андреевой Т.К., Валявиной Е.Ю., Витрянского В.В., Вышняк Н.Г., Завьяловой Т.В., Иванниковой Н.П., Исайчева В.Н., Козловой О.А., Маковской А.А., Нешатаевой Т.Н., Першутова А.Г., Сарбаша С.В., Слесарева В.Л. —

рассмотрел заявление общества с ограниченной ответственностью «Кровельный мир» о пересмотре в порядке надзора решения Арбитражного суда Ульяновской области от 15.04.2008 по делу № А72-5830/07-16/153, постановления Одиннадцатого арбитражного апелляционного суда от 27.06.2008 и постановления Федерального арбитражного суда Поволжского округа от 09.10.2008 по тому же делу.

В заседании приняли участие представители:

от заявителя — общества с ограниченной ответственностью «Кровельный мир» — Щербакова О.В.;

от Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 2 по Ульяновской области — Максименко О.Г., Марупов Н.Н., Овчар О.В., Пронина М.Г.

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

Общество с ограниченной ответственностью «Кровельный мир» (далее — общество) обратилось в Арбитражный суд Ульяновской области с заявлением о признании недействительным решения Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 2 по Ульяновской области (далее — инспекция) от 01.06.2007 № 16-11-05/1486 ДСП в части отказа в возмещении обществу 2 326 754 рублей налога на добавленную стоимость.

Решением Арбитражного суда Ульяновской области от 15.04.2008 требование общества удовлетворено частично. Суд признал недействительным оспариваемое решение инспекции в части отказа обществу в возмещении 565 048 рублей налога

## Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 10/2009

на добавленную стоимость и обязал инспекцию возместить названную сумму, в удовлетворении остальной части требования отказал.

Постановлением Одиннадцатого арбитражного апелляционного суда от 27.06.2008 решение суда первой инстанции оставлено без изменения.

Федеральный арбитражный суд Поволжского округа постановлением от 09.10.2008 решение суда первой инстанции и постановление суда апелляционной инстанции оставил без изменения.

В заявлении, поданном в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации, о пересмотре в порядке надзора названных судебных актов в части отказа в признании недействительным решения инспекции об отказе обществу в возмещении 1 761 704 рублей 75 копеек налога на добавленную стоимость общество просит судебные акты в указанной части отменить как нарушающие единство в толковании и применении норм налогового законодательства.

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

Проверив обоснованность доводов, содержащихся в заявлении, отзыве на него и выступлениях присутствующих в заседании представителей участующих в деле лиц, Президиум считает, что обжалуемые судебные акты подлежат отмене в части по следующим основаниям.

Как установлено судами и следует из материалов дела, общество в январе 2007 года представило в инспекцию налоговую декларацию по налогу на добавленную стоимость по налоговой ставке 0 процентов за декабрь 2006 года, в которой заявило к возмещению 2 327 891 рубль. Решением от 01.06.2007 № 16-11-05/1486 ДСП инспекция отказала в возмещении налога ввиду недобросовестности общества и применения им схемы незаконного возмещения налога из бюджета.

Суд первой инстанции признал недействительным решение инспекции в части отказа в возмещении 565 048 рублей налога на добавленную стоимость, указав, что представленные первичные документы позволяют проследить передачу обществу товара и его дальнейшую реализацию на экспорт, счета-фактуры соответствуют требованиям налогового законодательства, факты оплаты товара за поставленный товар и его реализации на экспорт документально подтверждены, инспекцией недобросовестность общества не доказана.

Суды апелляционной и кассационной инстанций согласились с выводом суда первой инстанции.

Вместе с тем, отклоняя доводы общества и отказывая в правомерности применения им налоговых вычетов на остальную сумму, суды исходили из следующего.

Общество в целях подтверждения права на возмещение 1 761 704 рублей 75 копеек налога на добавленную стоимость представило исправленные счета-фактуры за

## Постановления Президиума

сентябрь и октябрь 2005 года, не относящиеся к экспортным операциям, отраженным в налоговой декларации за декабрь 2006 года. Эти счета-фактуры относились к экспортным операциям, отраженным в налоговой декларации за декабрь 2005 года. Однако при проверке налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость за декабрь 2005 года инспекция отказалла обществу в возмещении 1 761 705 рублей налога на добавленную стоимость в связи с нарушениями, допущенными при оформлении соответствующих счетов-фактур.

Суды сочли, что налоговый вычет по налогу на добавленную стоимость, относящийся к экспортным операциям, может быть заявлен только в том налоговом периоде, в котором собран необходимый пакет документов и выполнены все условия для применения вычета. Поскольку операции, в отношении которых инспекцией подтверждено применение налоговой ставки 0 процентов, относятся к конкретному, фиксированному и заведомо известному налоговому периоду, вычеты по этим операциям должны производиться на основании налоговой декларации соответствующего периода. При этом общество вправе внести необходимые изменения и дополнения в декларацию того налогового периода, к которому относятся операции и выплаты по ним, представив уточненную налоговую декларацию за соответствующий налоговый период.

Однако суды не учли следующего.

Согласно пункту 1 статьи 173 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — Кодекс) сумма налога на добавленную стоимость, подлежащая уплате в бюджет по операциям реализации товаров (работ, услуг), указанных в подпунктах 1–8 пункта 1 статьи 164 Кодекса, определяется по итогам каждого налогового периода как уменьшенная на сумму налоговых вычетов, установленных пунктом 3 статьи 172 Кодекса, сумма налога, исчисляемая на основании пункта 6 статьи 166 Кодекса.

При этом пунктом 2 статьи 173 Кодекса предусмотрена возможность возмещения налогоплательщику положительной разницы между суммой налоговых вычетов и суммой налога, исчисленной по правилам статьи 166 Кодекса, за исключением случаев, когда налоговая декларация подана налогоплательщиком по истечении трех лет после окончания соответствующего налогового периода.

Условия и порядок возмещения налога на добавленную стоимость определены статьей 176 Кодекса.

Следовательно, само по себе то обстоятельство, что общество заявило налоговые вычеты в налоговой декларации за иной налоговый период, а не представило уточненную налоговую декларацию, не может служить правовым основанием для лишения его права на обоснованную налоговую выгоду.

Как следует из объяснений представителей общества и инспекции в ходе заседания Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации, впоследствии обществом была подана уточненная налоговая декларация по налогу на добавленную стоимость за декабрь 2005 года, по которой инспекция подтвердила

Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 10/2009

обоснованность заявленных к возмещению 1 761 704 рублей 75 копеек данного налога; указанная сумма налога обществу возмещена.

При таких обстоятельствах следует признать, что обжалуемые судебные акты в части отказа в признании недействительным оспариваемого решения инспекции об отказе обществу в возмещении 1 761 704 рублей 75 копеек налога на добавленную стоимость нарушают единообразие в толковании и применении арбитражными судами норм права, что является основанием к их отмене, предусмотренным пунктом 1 статьи 304 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации.

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 Ульяновской области от 15.04.2008 по делу № А72-5830/07-16/153, постановление Одиннадцатого арбитражного апелляционного суда от 27.06.2008 и постановление Федерального арбитражного суда Поволжского округа от 09.10.2008 по тому же делу в части отказа в признании недействительным решения Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 2 по Ульяновской области от 01.06.2007 № 16-11-05/1486 ДСП об отказе обществу с ограниченной ответственностью «Кровельный мир» в возмещении 1 761 704 рублей 75 копеек налога на добавленную стоимость отменить.

В указанной части требование общества с ограниченной ответственностью «Кровельный мир» удовлетворить.

В остальной части названные судебные акты оставить без изменения.

*Председательствующий А.А. Иванов*

## Постановления Президиума

**Объект обложения ЕСН**

Компенсация за неиспользованный ежегодный оплачиваемый отпуск (в части, превышающей двадцать восемь дней) не включается в налоговую базу по единому социальному налогу и в базу для начисления страховых взносов на обязательное пенсионное страхование.

**ПОСТАНОВЛЕНИЕ****Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации****№ 2590/09****Москва, 14 июля 2009 г.**

Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в составе:

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

членов Президиума: Витрянского В.В., Вышняк Н.Г., Горячевой Ю.Ю., Иванниковой Н.П., Исаичева В.Н., Козловой О.А., Першутова А.Г., Сарбаша С.В., Слесарева В.Л. —

рассмотрел заявление открытого акционерного общества «Северное производственное объединение «Арктика» о пересмотре в порядке надзора решения Арбитражного суда Архангельской области от 07.03.2008 по делу № А05-12610/2007, постановления Четырнадцатого арбитражного апелляционного суда от 22.07.2008 и постановления Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 13.11.2008 по тому же делу.

В заседании приняли участие представители:

от заявителя — открытого акционерного общества «Северное производственное объединение «Арктика» — Берназ Л.П.;

от Инспекции Федеральной налоговой службы по городу Северодвинску Архангельской области — Воробьева О.В., Овчар О.В.

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

Инспекцией Федеральной налоговой службы по городу Северодвинску Архангельской области (далее — инспекция) проведена выездная налоговая проверка открытого акционерного общества «Северное производственное объединение «Арктика» (далее — общество), в том числе по вопросам правильности исчисления, полноты и своевременности уплаты единого социального налога и страховых взносов на обязательное пенсионное страхование за 2005–2006 годы.

Проверкой установлено, что общество в этот период по письменным заявлениям отдельных работников, не прекративших трудовые отношения с работодателем,

## Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 10/2009

на основании статьи 126 Трудового кодекса Российской Федерации производило выплаты за неиспользованную часть ежегодного оплачиваемого отпуска, превышающую 28 календарных дней; в налоговую базу для исчисления единого социального налога данные выплаты не включались.

По результатам проверки на основании акта от 22.08.2007 № 21-05/22 ДСП и возражений к нему инспекция приняла решение от 26.09.2007 № 21-05/10232 о привлечении общества к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения и предложила ему уплатить, в частности, 73 224 рубля единого социального налога, 79 597 рублей страховых взносов на обязательное пенсионное страхование и соответствующие суммы пеней.

Поскольку общество состоит на налоговом учете в Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам по Архангельской области и Ненецкому автономному округу, этой инспекцией на основании решения от 26.09.2007 № 21-05/10232 в адрес общества выставлено требование № 125 по состоянию на 27.11.2007, которым предложено в том числе уплатить начисленные суммы единого социального налога, страховые взносы на обязательное пенсионное страхование и соответствующие суммы пеней.

Общество обратилось в Арбитражный суд Архангельской области с заявлением о признании указанных решения инспекции и требования об уплате налогов и пеней недействительными, в том числе по эпизоду включения в налоговую базу по единому социальному налогу и базу для начисления страховых взносов сумм выплат за неиспользованную часть ежегодного оплачиваемого отпуска, превышающую 28 календарных дней.

Решением Арбитражного суда Архангельской области от 07.03.2008 требование общества по данному эпизоду оставлено без удовлетворения.

Постановлением Четырнадцатого арбитражного апелляционного суда от 22.07.2008 решение суда первой инстанции в этой части оставлено без изменения.

Федеральный арбитражный суд Северо-Западного округа постановлением от 13.11.2008 решение суда первой и постановление суда апелляционной инстанций оставил без изменения.

Отказывая в удовлетворении требования общества в упомянутой части, суды пришли к выводу о том, что выплаты, произведенные им, не являются компенсационными в смысле статьи 164 Трудового кодекса Российской Федерации и подлежат обложению единым социальным налогом.

В заявлении, поданном в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации, общество просит отменить названные судебные акты, ссылаясь на неправильное применение судами норм права и на отсутствие единобразия в толковании и применении ими этих норм. Кроме того, общество указывает, что в проверяемый период особенности порядка исчисления средней заработной платы определялись Положением об особенностях порядка исчисления средней заработной

## Постановления Президиума

платы, утвержденным постановлением Правительства Российской Федерации от 11.04.2003 № 213, в пункте 2 которого перечислены все предусмотренные системой оплаты труда виды выплат, в число которых суммы отпускных не включены.

Проверив обоснованность доводов, изложенных в заявлении и выступлениях присутствующих в заседании представителей участующих в деле лиц, Президиум считает, что оспариваемые судебные акты подлежат отмене по эпизоду включения в налоговую базу по единому социальному налогу и в базу по страховым взносам на обязательное пенсионное страхование компенсационных выплат за неиспользованную часть ежегодного оплачиваемого отпуска, превышающую 28 календарных дней, по следующим основаниям.

Согласно пункту 1 статьи 236 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — Кодекс) объектом налогообложения для плательщиков единого социального налога признаются выплаты и иные вознаграждения, начисляемые налогоплательщиками в пользу физических лиц по трудовым и гражданско-правовым договорам, предметом которых является выполнение работ, оказание услуг (за исключением вознаграждений, выплачиваемых индивидуальным предпринимателям), а также по авторским договорам.

В соответствии с пунктом 1 статьи 237 Кодекса налоговая база по данному налогу налогоплательщиков-организаций определяется как сумма выплат и иных вознаграждений, предусмотренных пунктом 1 статьи 236 Кодекса, начисленных налогоплательщиками за налоговый период в пользу физических лиц.

Пунктом 2 статьи 10 Федерального закона от 15.12.2001 № 167-ФЗ «Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации» установлено, что объектом обложения страховыми взносами и базой для начисления страховых взносов являются объект налогообложения и налоговая база по единому социальному налогу, определенные главой 24 Кодекса «Единый социальный налог», с особенностями, предусмотренными пунктом 3 указанной статьи.

Согласно подпункту 2 пункта 1 статьи 238 Кодекса не подлежат обложению данным налогом все виды установленных законодательством Российской Федерации, законодательными актами субъектов Российской Федерации, решениями представительных органов местного самоуправления компенсационных выплат (в пределах норм, определенных в соответствии с законодательством Российской Федерации), связанных, в частности, с выполнением физическим лицом трудовых обязанностей.

В силу статьи 126 Трудового кодекса Российской Федерации часть ежегодного оплачиваемого отпуска, превышающая 28 календарных дней, по письменному заявлению работника может быть заменена денежной компенсацией.

Таким образом, компенсация за неиспользованный ежегодный оплачиваемый отпуск предусмотрена трудовым законодательством, выплачивается физическому лицу в связи с выполнением им трудовых обязанностей, поэтому не подлежит включению в налоговую базу при исчислении единого социального

## Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 10/2009

налога и в базу для начисления страховых взносов на обязательное пенсионное страхование.

При этом в самой статье 238 Кодекса не содержится исчерпывающий перечень компенсационных выплат, которые не включаются в налоговую базу по единому социальному налогу. Спорные выплаты относятся к такому виду компенсаций.

Указание в подпункте 2 пункта 1 статьи 238 Кодекса на то, что не подлежат обложению единым социальным налогом все виды установленных законодательством Российской Федерации, законодательными актами субъектов Российской Федерации, решениями представительных органов местного самоуправления компенсационных выплат, связанных с увольнением работников, включая компенсации за неиспользованный ежегодный оплачиваемый отпуск, не означает, что не подлежат налогообложению компенсации за неиспользованный отпуск только в связи с увольнением работника.

Компенсационная природа таких выплат не зависит от того, кому они выплачиваются: уволенному работнику или работнику, сохраняющему трудовые отношения с организацией.

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

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

**ПОСТАНОВИЛ:**

решение Арбитражного суда Архангельской области от 07.03.2008 по делу № А05-12610/2007, постановление Четырнадцатого арбитражного апелляционного суда от 22.07.2008 и постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 13.11.2008 по тому же делу в части отказа в признании недействительным решения Инспекции Федеральной налоговой службы по городу Северодвинску Архангельской области от 26.09.2007 № 21-05/10232 и требования № 125 по состоянию на 27.11.2007 Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам по Архангельской области и Ненецкому автономному округу по эпизоду, связанному с начислением открытому акционерному обществу «Северное производственное объединение «Арктика» единого социального налога, страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, соответствующих сумм пеней, отменить.

Данные решение и требование в указанной части признать недействительными.

В остальной части названные судебные акты оставить без изменения.

*Председательствующий А.А. Иванов*

## Постановления Президиума

**Объект обложения ЕСН**

Доплаты до фактического заработка в случае временной нетрудоспособности, выплаты в виде возмещения сумм фактических расходов на оплату проезда работников и лиц, находящихся у этих работников на иждивении, к месту использования отпуска на территории Российской Федерации и обратно в 2004 г. не облагались единым социальным налогом, так как выплачивались в полном размере на основании Закона Российской Федерации от 19.02.1993 № 4520-1 «О государственных гарантиях и компенсациях для лиц, работающих и проживающих в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях».

Выплаты в виде оплаты труда, сохраняемой работникам на время ежегодного дополнительного отпуска за ненормированный рабочий день, не облагаются единым социальным налогом в соответствии с пунктом 3 статьи 236 и пунктом 1 статьи 270 Налогового кодекса Российской Федерации.

Материальная помощь, выплаченная лицу, не состоящему с организацией ни в трудовых, ни в гражданско-правовых отношениях, в силу пункта 1 статьи 236 Налогового кодекса Российской Федерации не является объектом обложения единым социальным налогом.

**ПОСТАНОВЛЕНИЕ**  
**Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации**  
**№ 2138/09**  
**Москва, 9 июля 2009 г.**

Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в составе:

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

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

рассмотрел заявление открытого акционерного общества «Кузбасская топливная компания» о пересмотре в порядке надзора решения Арбитражного суда Кемеровской области от 19.06.2008 по делу № А27-6121/2007-2, постановления Седьмого арбитражного апелляционного суда от 25.08.2008 и постановления Федерального арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 27.10.2008 по тому же делу.

В заседании приняли участие представители заявителя — Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам № 1 по Кемеровской области — Иншина Ц.К., Нешитова Г.В., Овчар О.В.

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

Межрайонной инспекцией Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам № 1 по Кемеровской области (далее — инспекция) проведе-

## Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 10/2009

на выездная налоговая проверка открытого акционерного общества «Кузбасская топливная компания» (далее — общество), в том числе по вопросам правильности исчисления, полноты и своевременности уплаты единого социального налога за 2004—2005 годы.

По результатам проверки на основании акта от 27.04.2007 № 4 и возражений к нему, представленных 21.05.2007, инспекция приняла решение от 06.06.2007 № 51 об отказе в привлечении общества к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения.

Указанным решением инспекции обществу в числе прочего начислены следующие суммы единого социального налога: по эпизоду, связанному с доплатой до фактического заработка в случае временной нетрудоспособности, — 5807 рублей; по эпизоду о произведении выплат в виде возмещения сумм фактических расходов на оплату проезда работников и лиц, находящихся у этих работников на иждивении, к месту использования отпуска на территории Российской Федерации и обратно — 119 181 рубль; по эпизоду, связанному с произведением выплат в виде оплаты труда, сохраняемой работникам на время ежегодного дополнительного оплачиваемого отпуска за ненормированный рабочий день, — 19 790 рублей; по эпизоду, связанному с выплатой материальной помощи Ананько Е.В., — 11 295 рублей. На указанные суммы начислены соответствующие суммы пеней.

Не согласившись с решением инспекции, общество обратилось в Арбитражный суд Кемеровской области с заявлением о признании его частично недействительным, в том числе по описанным эпизодам.

Решением суда первой инстанции от 02.10.2007 требования общества удовлетворены.

Постановлением суда апелляционной инстанции от 26.11.2007 решение суда первой инстанции оставлено без изменения.

Федеральный арбитражный суд Западно-Сибирского округа постановлением от 19.03.2008 названные судебные акты частично отменил, дело в отмененной части направил на новое рассмотрение.

Решением Арбитражного суда Кемеровской области от 19.06.2008 требования общества оставлены без удовлетворения.

Седьмой арбитражный апелляционный суд постановлением от 25.08.2008 решение от 19.06.2008 оставил без изменения.

Федеральный арбитражный суд Западно-Сибирского округа постановлением от 27.10.2008 решение от 19.06.2008 и постановление от 25.08.2008 оставил без изменения.

В заявлении, поданном в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации, о пересмотре в порядке надзора решения суда первой инстанции от 19.06.2008, постановления суда апелляционной инстанции от 25.08.2008 и постановления суда кассационной инстанции от 27.10.2008 общество просит их отменить, ссылаясь на неправильное применение судами норм права.

## Постановления Президиума

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

Проверив обоснованность доводов, изложенных в заявлении, отзыве на него и выступлениях присутствующих в заседании представителей инспекции, Президиум считает, что заявление общества подлежит удовлетворению в части отказа в признании недействительным решения инспекции о начислении обществу 156 073 рублей единого социального налога и соответствующих сумм пеней по следующим основаниям.

Согласно пункту 1 статьи 236 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — Кодекс) объектом налогообложения для налогоплательщиков единого социального налога признаются выплаты и иные вознаграждения, начисляемые налогоплательщиками в пользу физических лиц по трудовым и гражданско-правовым договорам, предметом которых является выполнение работ, оказание услуг (за исключением вознаграждений, выплачиваемых индивидуальным предпринимателям), а также по авторским договорам.

В соответствии с пунктом 3 статьи 236 Кодекса выплаты и вознаграждения (вне зависимости от формы, в которой они производятся) не признаются объектом обложения единым социальным налогом, если у налогоплательщиков-организаций такие выплаты не отнесены к расходам, уменьшающим налоговую базу по налогу на прибыль организаций в текущем отчетном (налоговом) периоде.

Обществом в 2004 году произведены доплаты до фактического заработка в случае временной нетрудоспособности, в связи с чем, по мнению инспекции, налоговая база по единому социальному налогу неправомерно уменьшена на сумму 73 699 рублей 72 копейки.

Отказывая обществу в удовлетворении его требования по этому эпизоду, суды исходили из того, что данные выплаты являются расходами, уменьшающими налоговую базу по налогу на прибыль в соответствии с пунктом 15 статьи 255 Кодекса.

Однако судами не учтено следующее.

Исходя из подпункта 15 статьи 255 Кодекса к числу расходов на оплату труда при исчислении налога на прибыль относятся расходы на доплату до фактического заработка в случае временной утраты трудоспособности, установленную законодательством Российской Федерации. Указанная норма могла применяться до 01.01.2005 к случаям оплаты пособия по временной нетрудоспособности лицам, работающим в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностям, поскольку статьей 24 Закона Российской Федерации от 19.02.1993 № 4520-1 «О государственных гарантиях и компенсациях для лиц, работающих и проживающих в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях» (далее — Закон от 19.02.1993 № 4520-1) в редакции, действовавшей до 01.01.2005, было предусмотрено, что в случае временной нетрудоспособности лицам, работающим в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях, выплачивается пособие по временной нетрудоспособности в размере полного заработка с учетом районного коэффициента и процентной надбавки.

## Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 10/2009

В соответствии с пунктом 3 постановления Верховного Совета Российской Федерации от 19.02.1993 № 4521-1 «О порядке введения в действие Закона Российской Федерации «О государственных гарантиях и компенсациях для лиц, работающих и проживающих в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях» государственные гарантии и компенсации, предусмотренные указанным Законом, распространяются на районы Севера, в которых начисляются районный коэффициент и процентная надбавка к заработной плате, но не отнесенные к районам Крайнего Севера и приравненным к ним местностям.

Согласно постановлению Совета Министров СССР и ВЦСПС от 01.08.1989 № 601 «О районных коэффициентах к заработной плате рабочих и служащих предприятий, организаций и учреждений, расположенных в Кемеровской области и на территории городов Воркуты и Инты» в Кемеровской области введен коэффициент к заработной плате в размере 1,3.

В силу подпункта 1 пункта 1 статьи 238 Кодекса упомянутые доплаты в 2004 году не облагались единым социальным налогом, так как выплачивались в полном размере на основании Закона от 19.02.1993 № 4520-1.

Кроме того, согласно пункту 3 приказа общества от 21.12.2004 № 1-02/79 «О порядке выплаты пособия по временной нетрудоспособности» выплата суммы превышения фактически выплачиваемого пособия по временной нетрудоспособности над максимальным размером пособия, выплачиваемого из Фонда социального страхования Российской Федерации, производилась из средств предприятия, оставшихся после уплаты установленных законодательством налогов и сборов.

В 2004–2005 годах обществом произведены выплаты в виде возмещения сумм фактических расходов на оплату проезда работников и лиц, находящихся у этих работников на иждивении, к месту использования отпуска на территории Российской Федерации и обратно и выплаты в виде оплаты труда, сохраняемой работникам на время ежегодного дополнительного отпуска за ненормированный рабочий день.

При рассмотрении дела судами сделан вывод о том, что инспекцией правомерно доначислен единый социальный налог, поскольку пунктом 7 статьи 255 Кодекса указанные выплаты относятся к расходам на оплату труда.

Между тем судами не учтено следующее.

Статьей 33 Закона от 19.02.1993 № 4520-1 (в редакции, действовавшей до 01.01.2005) было предусмотрено, что лица, работающие в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях, имеют право на оплачиваемый один раз в два года за счет предприятий, учреждений, организаций проезд к месту использования отпуска на территории Российской Федерации и обратно любым видом транспорта, в том числе личным (кроме такси), а также на оплату стоимости проезда багажа весом до 30 килограммов.

Следовательно, в соответствии с подпунктом 9 пункта 1 статьи 238 Кодекса данные выплаты не подлежат обложению единым социальным налогом.

## Постановления Президиума

Кроме того, указанные выплаты, как и оплата труда, сохраняемая работнику на время ежегодного дополнительного отпуска за ненормированный рабочий день, произведены обществом за счет прибыли прошлых лет, оставшейся в распоряжении общества после налогообложения. В силу пункта 1 статьи 270 Кодекса эти расходы не учитываются в целях налогообложения прибыли.

Обществом в марте 2004 года была оказана материальная помощь в размере 31 730 рублей Ананько Е.В. — вдове погибшего работника общества для приобретения санаторно-курортной путевки на лечение ребенка.

Согласно пункту 1 статьи 236 Кодекса объектом налогообложения для плательщиков единого социального налога признаются выплаты и иные вознаграждения, начисляемые налогоплательщиками в пользу физических лиц по трудовым и гражданско-правовым договорам, предметом которых является выполнение работ, оказание услуг (за исключением вознаграждений, выплачиваемых индивидуальным предпринимателям), а также по авторским договорам.

Поскольку Ананько Е.В. ни в трудовых, ни в гражданско-правовых отношениях с обществом не состоит, выплаченная ей материальная помощь не является объектом обложения единым социальным налогом.

Таким образом, оспариваемые судебные акты по указанным эпизодам нарушают единообразие в толковании и применении арбитражными судами норм права, поэтому на основании 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 Кемеровской области от 19.06.2008 по делу № А27-6121/2007-2, постановление Седьмого арбитражного апелляционного суда от 25.08.2008 и постановление Федерального арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 27.10.2008 по тому же делу в части отказа в удовлетворении требования открытого акционерного общества «Кузбасская топливная компания» о признании недействительным решения Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам № 1 по Кемеровской области от 06.06.2007 № 51 о начислении обществу единого социального налога в сумме 156 073 рублей и соответствующих пеней отменить.

Решение инспекции в указанной части признать недействительным.

В остальной части названные судебные акты оставить без изменения.

*Председательствующий А.А. Иванов*

Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 10/2009

## Налоговая база по ЕСН

Вознаграждения, выплачиваемые по договорам гражданско-правового характера (включая авторские договоры), подлежат включению в налоговую базу по единому социальному налогу и в налоговую базу по страховым взносам на обязательное пенсионное страхование в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они в соответствии со статьей 272 Налогового кодекса Российской Федерации признаются в качестве расходов, уменьшающих налоговую базу по налогу на прибыль.

### ПОСТАНОВЛЕНИЕ

Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации  
№ 1446/09

Москва, 23 июня 2009 г.

Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в составе:

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

членов Президиума: Андреевой Т.К., Бабкина А.И., Валявиной Е.Ю., Витрянского В.В., Вышняк Н.Г., Завьяловой Т.В., Иванниковой Н.П., Исаичева В.Н., Козловой О.А., Першутова А.Г., Сарбаша С.В. —

рассмотрел заявление общества с ограниченной ответственностью «Люксфильм» о пересмотре в порядке надзора решения Арбитражного суда города Москвы от 21.07.2008 по делу № А40-26360/08-141-83, постановления Девятого арбитражного апелляционного суда от 22.09.2008 и постановления Федерального арбитражного суда Московского округа от 17.11.2008 по тому же делу.

В заседании приняли участие представители:

от заявителя — общества с ограниченной ответственностью «Люксфильм» — Комаров С.Е., Маргулис Р.Л.;

от Инспекции Федеральной налоговой службы № 34 по городу Москве — Званков В.В., Музыка-Рымар Т.В.

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

Инспекцией Федеральной налоговой службы № 34 по городу Москве (далее — инспекция) проведена выездная налоговая проверка общества с ограниченной ответственностью «Люксфильм» (далее — общество) за 2004—2006 годы.

По результатам проверки на основании акта от 27.03.2008 № 6/2 и возражений к нему от 15.04.2008 инспекция решением от 22.04.2008 № 6/2 привлекла общество к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения.

## Постановления Президиума

Общество обратилось в Арбитражный суд города Москвы с заявлением о признании недействительным решения инспекции от 22.04.2008 № 6/2 в части предложения уплатить 357 338 рублей недоимки по единому социальному налогу за 2004 год, доначисления 145 683 рублей единого социального налога за 2006 год и 200 722 рублей страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, начисления 258 825 рублей пеней по единому социальному налогу и 50 270 рублей пеней по взносам на обязательное пенсионное страхование.

Решением Арбитражного суда города Москвы от 21.07.2008 в удовлетворении требования общества отказано.

Постановлением Девятого арбитражного апелляционного суда от 22.09.2008 решение суда первой инстанции оставлено без изменения.

Федеральный арбитражный суд Московского округа постановлением от 17.11.2008 названные судебные акты оставил без изменения.

Отказывая в удовлетворении заявленного требования, суды согласились с доводами инспекции о том, что общество было обязано включить в налоговую базу для исчисления единого социального налога и страховых взносов на обязательное пенсионное страхование суммы авансовых платежей по гражданско-правовым договорам в том отчетном (налоговом) периоде, в котором эти суммы были фактически выплачены.

Суды исходили из того, что организация при осуществлении предоплаты в пользу физического лица может оценить в денежной форме размер получаемой им выплаты и, следовательно, обязана рассчитать и удержать с этой выплаты налог на доходы физических лиц, а также исчислить единый социальный налог.

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 общество просит их отменить, ссылаясь на неправильное применение судами норм права, и принять новый судебный акт об удовлетворении его требования.

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

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

В силу пункта 1 статьи 236 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — Кодекс) объектом обложения единым социальным налогом для налогоплательщиков, производящих выплаты в пользу физических лиц, признаются выплаты и иные вознаграждения, начисляемые налогоплательщиками в пользу физических лиц по трудовым и гражданско-правовым договорам, предметом которых является

## Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 10/2009

ся выполнение работ, оказание услуг (за исключением вознаграждений, выплачиваемых индивидуальным предпринимателям), а также по авторским договорам.

При этом пунктом 3 статьи 236 Кодекса предусмотрено, что указанные выплаты и вознаграждения не являются объектом обложения единым социальным налогом у налогоплательщиков-организаций, если такие выплаты не отнесены к расходам, уменьшающим налоговую базу по налогу на прибыль организаций в текущем отчетном (налоговом) периоде.

Следовательно, если налогоплательщик не вправе в соответствии с нормами Кодекса отнести упомянутые выплаты в состав расходов, уменьшающих налоговую базу по налогу на прибыль в текущем отчетном (налоговом) периоде, то и объекта обложения единым социальным налогом в части таких выплат и вознаграждений в данном текущем отчетном (налоговом) периоде не возникает.

Исходя из пункта 14 статьи 270 Кодекса при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций не учитываются расходы в виде имущества, работ, услуг, имущественных прав, переданных в порядке предварительной оплаты налогоплательщиками, определяющими доходы и расходы по методу начисления. В соответствии с нормами законодательства и учетной политикой общество было обязано и фактически определяло доходы и расходы по методу начисления и не имело права включать суммы авансов в расходы, что судами не опровергается.

Согласно пункту 1 статьи 272 Кодекса для налогоплательщиков, учитывающих доходы и расходы по методу начисления, расходы признаются таковыми в том отчетном (налоговом) периоде, к которому они относятся, независимо от времени фактической выплаты денежных средств и (или) иной формы их оплаты. Расходы признаются в том отчетном (налоговом) периоде, в котором эти расходы возникают исходя из условий сделок.

Как установлено судами, суммы выплаченных авансов по договорам гражданско-правового характера были включены обществом в налоговую базу по единому социальному налогу и по страховым взносам на обязательное пенсионное страхование, а также учтены в составе расходов по налогу на прибыль в момент подписания сторонами акта сдачи-приемки выполненных работ (оказанных услуг) и передачи результата работ (оказанных услуг), приходившийся на последующие отчетные (налоговые) периоды.

Вывод судов о том, что спорные суммы выплат должны включаться в налоговую базу по единому социальному налогу в связи с тем, что общество включило их в налоговую базу по налогу на доходы физических лиц, не имеет правового значения, поскольку порядок исчисления и уплаты единого социального налога и налога на доходы физических лиц различен. Кроме того, глава 23 Кодекса не содержит нормы, аналогичной норме, изложенной в пункте 3 статьи 236 Кодекса.

Таким образом, оспариваемые судебные акты нарушают единообразие в толковании и применении арбитражными судами норм права, поэтому на основании

## Постановления Президиума

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 21.07.2008 по делу № А40-26360/08-141-83, постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 22.09.2008 и постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 17.11.2008 по тому же делу отменить.

Решение Инспекции Федеральной налоговой службы № 34 по городу Москве в части предложения обществу с ограниченной ответственностью «Люксфильм» уплатить 357 338 рублей недоимки по единому социальному налогу за 2004 год, доначисления 145 683 рублей единого социального налога за 2006 год и 200 722 рублей страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, начисления 258 825 рублей пеней по единому социальному налогу и 50 270 рублей пеней по взносам на обязательное пенсионное страхование признать недействительным.

*Председательствующий А.А. Иванов*

Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 10/2009

## Объект обложения по налогу на прибыль организаций

Средства, полученные налогоплательщиком в виде компенсации убытков, понесенных в результате прекращения права владения и пользования земельным участком при его изъятии для государственных нужд, не могут быть расценены в качестве дохода, подлежащего обложению налогом на прибыль по правилам главы 25 Налогового кодекса Российской Федерации.

### ПОСТАНОВЛЕНИЕ

Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации

№ 2019/09

Москва, 23 июня 2009 г.

Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в составе:

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

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

рассмотрел заявление общества с ограниченной ответственностью «Янтарь» о пересмотре в порядке надзора решения Арбитражного суда Краснодарского края от 27.06.2008 по делу № А32-7432/2007-56/191-2008-56/23, постановления Пятнадцатого арбитражного апелляционного суда от 18.09.2008 и постановления Федерального арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 18.11.2008 по тому же делу.

В заседании приняли участие представители:

от Инспекции Федеральной налоговой службы по городу Новороссийску — Клюкина Л.А., Уткина В.М., Черкасова М.А.;

от Управления Федеральной налоговой службы по Краснодарскому краю — Артеменков Е.Ф.

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

По результатам выездной налоговой проверки общества с ограниченной ответственностью «Янтарь» (далее — общество) за период с 01.01.2003 по 30.06.2006 Инспекцией Федеральной налоговой службы по городу Новороссийску (далее — инспекция) были установлены нарушения, послужившие основанием для принятия решения от 11.01.2007 № 6д1 о привлечении общества к налоговой ответственности, предусмотренной пунктом 1 статьи 122 Налогового кодекса Российской Федерации.

## Постановления Президиума

ской Федерации (далее — Кодекс) в виде 119 986 рублей штрафа, статьей 123 Кодекса — 11 332 рублей 80 копеек штрафа и пункта 2 статьи 120 Кодекса — 15 000 рублей штрафа. Обществу также доначислено 665 323 рубля налогов и начислено 81 371 рубль 83 копейки пеней.

Не согласившись с решением инспекции, общество обратилось с жалобой в Управление Федеральной налоговой службы по Краснодарскому краю (далее — управление), которая решением управления от 16.02.2007 № 27-13-37-211 оставлена без удовлетворения.

Общество обратилось в Арбитражный суд Краснодарского края с заявлением о признании недействительными названных решений инспекции и управления в части доначисления 487 209 рублей налога на прибыль, начисления 52 953 рублей 48 копеек пеней и привлечения к налоговой ответственности в виде 97 442 рублей штрафа (с учетом уточнения предмета заявленного требования в порядке, установленном статьей 49 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации).

В частности, общество оспаривало выводы инспекции и управления относительно необходимости включения в состав внераализационных доходов 2005 года денежных средств, полученных обществом в том же периоде в качестве возмещения убытков в связи с изъятием у него земель и уничтожением находящихся на них виноградников.

Решением Арбитражного суда Краснодарского края от 29.08.2007 требования общества удовлетворены.

Постановлением Федерального арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 24.12.2007 решение суда отменено, дело направлено на новое рассмотрение на основании пункта 4 части 4 статьи 288 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, а также в связи с неполным выяснением всех обстоятельств дела.

При новом рассмотрении спора определением Арбитражного суда Краснодарского края от 18.03.2008 к участию в деле в качестве второго ответчика привлечено управление.

Решением Арбитражного суда Краснодарского края от 27.06.2008 обществу в удовлетворении требований отказано.

Постановлением Пятнадцатого арбитражного апелляционного суда от 18.09.2008 решение суда первой инстанции от 27.06.2008 оставлено без изменения.

Федеральный арбитражный суд Северо-Кавказского округа постановлением от 18.11.2008 судебные акты от 27.06.2008 и от 18.09.2008 оставил без изменения.

Отказывая в удовлетворении заявленных требований, суды исходили из следующего.

## Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 10/2009

К внереализационным доходам налогоплательщика согласно пункту 3 статьи 250 Кодекса отнесены доходы в виде признанных должником или подлежащих уплате должником на основании решения суда, вступившего в законную силу, штрафов, пеней и (или) иных санкций за нарушение договорных обязательств, а также сумм возмещения убытков или ущерба.

Порядок признания доходов налогоплательщиком, применяющим метод начисления, установлен статьей 271 Кодекса: доходы признаются в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они имели место, независимо от фактического поступления денежных средств, иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав (метод начисления). Для внереализационных доходов датой получения дохода признается дата признания должником либо дата вступления в законную силу решения суда — по доходам в виде штрафов, пеней и (или) иных санкций за нарушение договорных или долговых обязательств, а также в виде сумм возмещения убытков (ущерба).

Таким образом, дата и основания для признания налогоплательщиком в целях налогообложения внереализационного дохода в виде убытков и неустойки связаны с признанием соответствующих сумм должником либо с датой вступления в законную силу решения суда о взыскании этих сумм.

Основываясь на положениях статей 279–282 Гражданского кодекса Российской Федерации, суды пришли к выводу, что 25 613 086 рублей, присужденные определением Арбитражного суда Краснодарского края от 13.04.2005 по делу № А32-30849/2004-42/710, представляют собой возмещение убытка, причиненного обществу изъятием земельного участка для государственных и муниципальных нужд, и включают в себя ущерб в связи с уничтожением виноградников и упущенную выгоду.

В заявлении, поданном в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации, о пересмотре в порядке надзора решения суда первой инстанции от 27.06.2008, постановления суда апелляционной инстанции от 18.09.2008 и постановления суда кассационной инстанции от 18.11.2008 общество просит их отменить, ссылаясь на нарушение судами норм материального права, и вынести новый судебный акт об удовлетворении его требований.

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

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

Земельный участок площадью 42,31 га, занятый молодым виноградником, вступившим в стадию плодоношения, был изъят у общества на основании постановления главы администрации Краснодарского края от 17.08.1995 № 454 для создания казачьего поселения.

## Постановления Президиума

Сумма убытка, включая упущенную выгоду, подлежащая возмещению обществу в связи с уничтожением виноградников, определена Краснодарским краевым агентством государственной оценки земли (заключение от 20.10.1999 № 01-9/19) и составила 25 613 086 рублей.

Поскольку администрация города Новороссийска свою обязанность по выплате указанной компенсации не исполнило, общество обратилось в Арбитражный суд Краснодарского края за судебной защитой.

Определением суда от 13.04.2005 было утверждено мировое соглашение, по условиям которого ответчик обязался добровольно выплатить заявленную к возмещению сумму с рассрочкой платежа на три года: в июне 2005 года 1 013 862 рубля, далее — ежемесячно по 680 000 рублей до полного погашения долга.

Администрация города Новороссийска в 2005 году перечислила обществу 2 030 038 рублей, которые и были признаны его внереализационным доходом.

Между тем для решения вопроса о включении полученных сумм возмещения в связи с изъятием земельного участка и иного имущества для государственных нужд в налоговую базу при исчислении налога на прибыль основополагающим является соответствие их критериям, установленным Кодексом.

Организации, признаваемые плательщиками налога на прибыль, определяют объект налогообложения — прибыль, полученную налогоплательщиками, в порядке, установленном главой 25 «Налог на прибыль организаций» Кодекса, как доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов.

Понятие «доход» в целях применения Кодекса раскрывается в статье 41 и представляет собой экономическую выгоду в денежной или натуральной форме.

Согласно статье 35 Конституции Российской Федерации никто не может быть лишен своего имущества иначе как по решению суда. Принудительное отчуждение имущества для государственных нужд может быть произведено только при условии предварительного и равноценного возмещения.

В соответствии с пунктом 1 статьи 57 Земельного кодекса Российской Федерации возмещению в полном объеме, в том числе упущенная выгода, подлежат убытки, причиненные изъятием земельных участков для государственных или муниципальных нужд.

Исходя из статей 279 и 281 Гражданского кодекса Российской Федерации земельный участок может быть изъят у собственника для государственных или муниципальных нужд путем выкупа; при определении выкупной цены в нее включаются рыночная стоимость земельного участка и находящегося на нем недвижимого имущества, а также все убытки, причиненные собственнику изъятием земельного участка, включая убытки, которые он несет в связи с досрочным прекращением своих обязательств перед третьими лицами, в том числе упущенную выгоду.

## Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 10/2009

При этом Правила возмещения собственникам земельных участков, землепользователям, землевладельцам и арендаторам земельных участков убытков, причиненных изъятием или временным занятием земельных участков, ограничением прав собственников земельных участков, землепользователей, землевладельцев и арендаторов земельных участков либо ухудшением качества земель в результате деятельности других лиц, утвержденные постановлением Правительства Российской Федерации от 07.05.2003 № 262, не предусматривают включения в сумму возмещения налога на прибыль, подлежащего уплате собственником земельного участка, изъятого для государственных нужд.

Следовательно, взимание с собственника земельного участка, изъятого для государственных нужд, налога на прибыль с суммы возмещения нарушало бы принцип полного возмещения, определенный законодателем для таких случаев.

Так как в рассматриваемом случае имело место прекращение права владения и пользования земельным участком при его изъятии, а также лишение общества права собственности на иное имущество, расположенное на данном участке, средства, полученные обществом в виде компенсации указанных убытков, не подлежали включению в налоговую базу при исчислении налога на прибыль.

То обстоятельство, что 2 030 038 рублей были получены на основании судебного акта, не меняет характера сложившихся между обществом и администрацией города Новороссийска правоотношений и не влияет на налоговые последствия получения этой суммы.

При названных обстоятельствах оспариваемые судебные акты нарушают единобразие в толковании и применении судами норм материального права и в соответствии с пунктом 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 Краснодарского края от 27.06.2008 по делу № А32-7432/2007-56/191-2008-56/23, постановление Пятнадцатого арбитражного апелляционного суда от 18.09.2008 и постановление Федерального арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 18.11.2008 по тому же делу отменить.

Решения Инспекции Федеральной налоговой службы по городу Новороссийску от 11.01.2007 № 6д1 и Управления Федеральной налоговой службы по Краснодарскому краю от 16.02.2007 № 27-13-37-211 в части доначисления обществу с ограниченной ответственностью «Янтарь» 487 209 рублей налога на прибыль, начисления 52 953 рублей 48 копеек пеней и взыскания 97 442 рублей штрафа признать недействительными.

*Председательствующий А.А. Иванов*

## Постановления Президиума

**Единый налог на вмененный доход**

Осуществляемая обществом деятельность по оказанию услуг общественного питания через объект организации общественного питания с площадью зала обслуживания посетителей более 150 квадратных метров не подлежит обложению единым налогом на вмененный доход.

**ПОСТАНОВЛЕНИЕ****Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации****№ 17123/08****Москва, 23 июня 2009 г.**

Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в составе:

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

членов Президиума: Андреевой Т.К., Бабкина А.И., Валявиной Е.Ю., Витрянского В.В., Вышняк Н.Г., Завьяловой Т.В., Иванниковой Н.П., Исайчева В.Н., Козловой О.А., Першутова А.Г., Петровой С.М., Сарбаша С.В., Слесарева В.Л., Юхнея М.Ф. —

рассмотрел заявление Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 20 по Свердловской области о пересмотре в порядке надзора постановления Семнадцатого арбитражного апелляционного суда от 26.06.2008 и постановления Федерального арбитражного суда Уральского округа от 08.09.2008 по делу № А60-34528/2007-С5 Арбитражного суда Свердловской области.

В заседании приняли участие представители:

от заявителя — Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 20 по Свердловской области — Евстигнеев С.В., Егорова Г.П., Уткина В.М.;

от открытого акционерного общества «Тизол» — Симонов М.В.

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

Открытое акционерное общество «Тизол» (далее — общество) обратилось в Арбитражный суд Свердловской области с заявлением о признании недействительным решения Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 20 по Свердловской области (далее — инспекция) от 28.11.2007 № 184 о привлечении общества к налоговой ответственности в части доначисления 27 376 рублей налога на добавленную стоимость, 283 033 рублей налога на прибыль, 317 468 рублей единого налога на вмененный доход, 789 рублей налога на доходы физических лиц, начисления соответствующих пеней по налогу на прибыль и единому налогу

## Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 10/2009

на вмененный доход, 871 786 рублей штрафа по статье 123 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — Кодекс), 56 607 рублей штрафа по пункту 1 статьи 122 Кодекса за неполную уплату налога на прибыль, 63 494 рублей штрафа за неполную уплату единого налога на вмененный доход, 618 108 рублей штрафа по пункту 2 статьи 119 Кодекса за непредставление налоговых деклараций по единому налогу на вмененный доход.

Решением Арбитражного суда Свердловской области от 18.04.2008 требования удовлетворены частично. Решение инспекции признано недействительным в части доначисления 27 376 рублей налога на добавленную стоимость, 73 293 рублей 71 копейки налога на прибыль, 14 668 рублей штрафа и соответствующих пеней, 789 рублей налога на доходы физических лиц и соответствующих пеней и штрафов. В удовлетворении остальной части требований отказано.

Постановлением Семнадцатого арбитражного апелляционного суда от 26.06.2008 решение суда первой инстанции в части отказа в удовлетворении заявленных требований отменено, требования удовлетворены в полном объеме.

Федеральный арбитражный суд Уральского округа постановлением от 08.09.2008 постановление суда апелляционной инстанции оставил без изменения.

В заявлении, поданном в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации, о пересмотре в порядке надзора постановлений судов апелляционной и кассационной инстанций инспекция просит их отменить в части доначисления налога на прибыль и единого налога на вмененный доход, начисления соответствующих пеней и штрафов, ссылаясь на нарушение единообразия в толковании и применении арбитражными судами норм права, и отказать в этой части в удовлетворении требований общества.

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

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

Инспекцией проведена выездная налоговая проверка общества по вопросам соблюдения законодательства о налогах и сборах за 2004–2007 годы. Выявленные нарушения отражены в акте от 28.09.2007 № 184. Решением от 28.11.2007 № 184 обществу доначислен в числе прочего единый налог на вмененный доход, начислены соответствующие пени и штрафы. Основанием для доначисления этого налога послужили следующие обстоятельства.

В период с 01.01.2004 по 01.07.2007 в помещении кулинарии площадью менее 150 квадратных метров, расположенному на первом этаже здания столовой, общество осуществляло розничную торговлю кулинарными изделиями собственного производства и приобретенными продовольственными товарами.

## Постановления Президиума

Установив факт продажи товаров в розницу через объект стационарной торговой сети площадью менее 150 квадратных метров, инспекция пришла к выводу, что общество осуществляло самостоятельный вид деятельности — розничную торговлю, подпадающую под специальный режим налогообложения — единый налог на вмененный доход для отдельных видов деятельности.

Согласившись с выводами инспекции относительно вида деятельности общества, подпадающего под обложение единым налогом на вмененный доход, суды тем не менее признали акт налогового органа недействительным, исходя из того, что при исчислении указанного налога инспекцией не определен физический показатель базовой доходности — площадь торгового зала.

Между тем вывод об обязанности общества уплачивать единый налог на вмененный доход не основан на законе и не вытекает из обстоятельств дела.

Из материалов дела следует, что реализация кулинарной продукции и покупных продовольственных товаров производилась обществом в помещении кулинарии, расположенной в здании столовой, которая входит в структуру общества.

Согласно статье 346.27 Кодекса к услугам общественного питания относятся услуги по изготовлению кулинарной продукции и (или) кондитерских изделий, созданию условий для потребления и (или) реализации готовой кулинарной продукции, кондитерских изделий и (или) покупных товаров, а также по проведению досуга.

Из положений статьи 346.27 Кодекса следует, что под объектом организации общественного питания, имеющим зал обслуживания посетителей, понимается здание (его часть) или строение, предназначенное для оказания услуг общественного питания, имеющее специально оборудованное помещение (открытую площадку) для потребления готовой кулинарной продукции, кондитерских изделий и (или) покупных товаров, а также для проведения досуга. К данной категории объектов организации общественного питания относятся рестораны, бары, кафе, столовые, закусочные.

Пунктом 2 статьи 346.26 Кодекса предусмотрено, что система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности применяется, в частности, в отношении оказания услуг общественного питания, осуществляемых через объекты организации общественного питания с площадью зала обслуживания посетителей не более 150 квадратных метров по каждому объекту, а также через объекты организации общественного питания, не имеющие зала обслуживания посетителей.

Таким образом, продажа кулинарных изделий и других продовольственных товаров в розницу через объект организации общественного питания является деятельностью по оказанию услуг общественного питания.

То обстоятельство, что реализация продуктов осуществлялась обществом в специально отведенном помещении столовой, не может расцениваться как самостоятельный вид деятельности — розничная торговля.

Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 10/2009

Поскольку материалами дела установлено, что общая площадь зала обслуживания посетителей столовой превышает 150 квадратных метров, то общество правомерно учитывало данный вид деятельности при исчислении налогов по общей системе налогообложения.

Несмотря на ошибочность вывода судов апелляционной и кассационной инстанций о том, что общество является налогоплательщиком единого налога на вмененный доход, это не привело к принятию названными судами неправильных постановлений.

При таких обстоятельствах оспариваемые постановления судов апелляционной и кассационной инстанций подлежат оставлению без изменения.

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

**ПОСТАНОВИЛ:**

постановление Семнадцатого арбитражного апелляционного суда от 26.06.2008 и постановление Федерального арбитражного суда Уральского округа от 08.09.2008 по делу № А60-34528/2007-С5 Арбитражного суда Свердловской области оставить без изменения.

Заявление Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 20 по Свердловской области оставить без удовлетворения.

*Председательствующий А.А. Иванов*

## Постановления Президиума

**Ставка земельного налога**

Согласно пункту 1 статьи 394 Налогового кодекса Российской Федерации налоговая ставка, не превышающая 0,3 процента, применяется и в отношении земельных участков, занятых жилищным фондом, и в отношении земельных участков, занятых объектами инженерной инфраструктуры жилищно-коммунального комплекса.

Налоговое законодательство не содержит определений жилищного фонда и объектов инженерной инфраструктуры жилищно-коммунального комплекса, поэтому для уяснения этих понятий в силу пункта 1 статьи 11 Налогового кодекса Российской Федерации следует учитывать нормы других отраслей законодательства.

**ПОСТАНОВЛЕНИЕ**  
**Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации**  
**№ 1514/09**  
**Москва, 30 июня 2009 г.**

Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в составе:

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

членов Президиума: Андреевой Т.К., Бабкина А.И., Валявиной Е.Ю., Витрянского В.В., Вышняк Н.Г., Завьяловой Т.В., Иванниковой Н.П., Исаичева В.Н., Козловой О.А., Наумова О.А., Першутова А.Г., Сарбаша С.В., Слесарева В.Л. —

рассмотрел заявление общества с ограниченной ответственностью «Визит-Москва» о пересмотре в порядке надзора решения Арбитражного суда Московской области от 03.06.2008 по делу № А41-К2-21579/07, постановления Десятого арбитражного апелляционного суда от 31.07.2008 и постановления Федерального арбитражного суда Московского округа от 31.10.2008 по тому же делу.

В заседании приняли участие представители:

от заявителя — общества с ограниченной ответственностью «Визит-Москва» — Анастасеева Н.В., Межевова О.В., Перминов Д.Л.;

от Инспекции Федеральной налоговой службы по городу Красногорску Московской области — Авдеева Н.А., Киндеева Е.А.

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

Общество с ограниченной ответственностью «Визит-Москва» (далее — общество) обратилось в Арбитражный суд Московской области с заявлением о признании недействительным решения Инспекции Федеральной налоговой службы по городу Красногорску Московской области (далее — инспекция) от 09.10.2007 № 1580

## Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 10/2009

в части доначисления 2 084 332 рублей земельного налога за первый квартал и первое полугодие 2007 года и начисления 49 280 рублей пеней за просрочку уплаты налога.

Решением Арбитражного суда Московской области от 03.06.2008 в удовлетворении заявленного требования отказано.

Постановлением Десятого арбитражного апелляционного суда от 31.07.2008 решение суда первой инстанции оставлено без изменения.

Федеральный арбитражный суд Московского округа постановлением от 31.10.2008 решение суда первой инстанции и постановление суда апелляционной 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 как нарушающие налоговое законодательство и удовлетворить его требования.

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

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

Как следует из судебных актов и подтверждается материалами дела, общество является собственником зданий, трансформаторной подстанции, котельной, очистных сооружений, водозаборного сооружения, береговых сооружений, административного корпуса, гаража, клуба, столовой, теплицы, складов и других объектов, расположенных на земельном участке площадью 343 000 кв. метров в селе Ильинское Красногорского района Московской области (далее — земельный участок).

Общество исчислило земельный налог по налоговой ставке 0,1 процента от кадастровой стоимости земельного участка, предусмотренной для земельных участков, занятых жилищным фондом и объектами инженерной инфраструктуры жилищно-коммунального комплекса, статьей 3 Положения об установлении земельного налога на территории поселений, входящих в состав Красногорского муниципального района (далее — Положение об установлении земельного налога на территории поселений), утвержденного решением Совета депутатов муниципального образования «Красногорский район» Московской области от 24.11.2005 № 628/11 в соответствии с подпунктом 1 пункта 1 статьи 394 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — Кодекс).

Инспекция по результатам камеральной проверки налоговой декларации по земельному налогу за первый квартал и первое полугодие 2007 года доначислила обществу 2 084 332 рубля земельного налога и начислила 49 280 рублей пеней, полагая, что применению подлежала налоговая ставка 1,5 процента, поскольку по налоговой ставке 0,1 процента земельный налог могут исчислять только организации, осуществляющие деятельность в жилищно-коммунальной сфере в целях

## Постановления Президиума

оказания коммунальных услуг населению, а общество к таким организациям не относится.

Суды согласились с доводами инспекции, однако ими не учтено следующее.

Исходя из подпункта 1 пункта 1 статьи 394 Кодекса (в редакции, действовавшей в спорный период) налоговые ставки устанавливаются нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований (законами городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга) и не могут превышать 0,3 процента в отношении земельных участков, занятых жилищным фондом и объектами инженерной инфраструктуры жилищно-коммунального комплекса (за исключением доли в праве на земельный участок, приходящейся на объект, не относящийся к жилищному фонду и к объектам инженерной инфраструктуры жилищно-коммунального комплекса) или предоставленных для жилищного строительства.

Статьей 3 Положения об установлении земельного налога на территории поселений предусмотрена налоговая ставка 0,1 процента от кадастровой стоимости земельных участков, занятых жилищным фондом и объектами инженерной инфраструктуры жилищно-коммунального комплекса.

Из указанных нормативных правовых актов следует, что установленная ими налоговая ставка, не превышающая 0,3 процента, применяется и в отношении земельных участков, занятых жилищным фондом, и в отношении земельных участков, занятых объектами инженерной инфраструктуры жилищно-коммунального комплекса, то есть вывод судов о том, будто по такой ставке земельный налог могут исчислять только организации, осуществляющие деятельность в жилищно-коммунальной сфере в целях оказания коммунальных услуг населению, является ошибочным.

Налоговое законодательство не содержит определений жилищного фонда и объектов инженерной инфраструктуры жилищно-коммунального комплекса, поэтому для уяснения этих понятий в силу пункта 1 статьи 11 Кодекса следует учитывать нормы других отраслей законодательства.

В соответствии с частью 2 статьи 16 Жилищного кодекса Российской Федерации жилым домом признается индивидуально-определенное здание, которое состоит из комнат, а также помещений вспомогательного использования, предназначенных для удовлетворения гражданами бытовых и иных нужд, связанных с их проживанием в таком здании.

Частями 1, 2 статьи 19 Жилищного кодекса Российской Федерации предусмотрено, что жилищным фондом признается совокупность всех жилых помещений, находящихся на территории Российской Федерации, включая частный жилищный фонд (совокупность жилых помещений, находящихся в собственности граждан и в собственности юридических лиц).

В деле имеются технические паспорта, в которых содержатся сведения о том, что расположенные на земельном участке здания являются жилыми домами.

Согласно выпискам из Единого государственного реестра прав на недвижимое имущество и сделок с ним эти здания зарегистрированы как объекты жилого комплекса.

## Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 10/2009

Пунктом 2 статьи 2 Федерального закона от 30.12.2004 № 210-ФЗ «Об основах регулирования тарифов организаций коммунального комплекса» (в редакции, действовавшей в спорный период) дано определение системы коммунальной инфраструктуры: это совокупность производственных и имущественных объектов, в том числе трубопроводов, линий электропередачи и иных объектов, используемых в сфере электро-, тепло-, водоснабжения, водоотведения и очистки сточных вод, расположенных (полностью или частично) в границах территорий муниципальных образований и предназначенных для нужд потребителей этих муниципальных образований.

Положения этого Федерального закона возможно применять для определения объектов инженерной инфраструктуры жилищно-коммунального комплекса, не исключая при этом и отнесения к ним зданий, сооружений, а также иных объектов и входящего в их состав инженерного оборудования, предназначенных для функционирования жилищного фонда.

Инспекцией не представлены доказательства, свидетельствующие о том, что расположенные на земельном участке объекты не относятся к жилищному фонду и объектам инженерной инфраструктуры жилищно-коммунального комплекса.

Как следует из решения суда первой инстанции и постановления суда апелляционной инстанции, суды по существу признали, что расположенные на земельном участке здания относятся к жилищному фонду, а остальные объекты — к инженерной инфраструктуре, необходимой для эксплуатации жилищного фонда.

Таким образом, оснований для применения налоговой ставки 1,5 процента от кадастровой стоимости земельного участка для исчисления земельного налога, подлежащего взысканию с общества, нет.

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

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

**ПОСТАНОВИЛ:**

решение Арбитражного суда Московской области от 03.06.2008 по делу № А41-К2-21579/07, постановление Десятого арбитражного апелляционного суда от 31.07.2008 и постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 31.10.2008 по тому же делу отменить.

Решение Инспекции Федеральной налоговой службы по городу Красногорску Московской области от 09.10.2007 № 1580 в части доначисления обществу с ограниченной ответственностью «Визит-Москва» земельного налога и начисления пеней за просрочку уплаты этого налога признать недействительным.

*Председательствующий А.А. Иванов*

## Постановления Президиума

**Финансирование услуг общественного транспорта  
для льготных категорий граждан**

При недостаточном выделении денежных средств субъекту Российской Федерации в виде субвенций не исключается доплата разницы за счет средств Российской Федерации, поскольку государство возложило на субъект Российской Федерации обязанность по обеспечению равной доступности услуг общественного транспорта льготным категориям граждан.

**ПОСТАНОВЛЕНИЕ  
Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации  
№ 2992/09  
Москва, 23 июня 2009 г.**

Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в составе:

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

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

рассмотрел заявление муниципального унитарного предприятия «Омутнинское автотранспортное предприятие» о пересмотре в порядке надзора решения Арбитражного суда города Москвы от 11.08.2008 по делу № А40-27183/08-24-259, постановления Девятого арбитражного апелляционного суда от 05.11.2008 и постановления Федерального арбитражного суда Московского округа от 24.02.2009 по тому же делу.

В заседании приняли участие представители:

от заявителя — муниципального унитарного предприятия «Омутнинское автотранспортное предприятие» (истца) — Донцова Т.И., Кемишев А.Н.;

от Министерства финансов Российской Федерации (ответчика) — Ковпак С.В., Пущаев В.Г.

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

Муниципальное унитарное предприятие «Омутнинское автотранспортное предприятие» (далее — предприятие, истец) обратилось в Арбитражный суд города Москвы с иском к Российской Федерации в лице Министерства финансов Российской Федерации о взыскании 492 112 рублей расходов, связанных с предо-

## Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 10/2009

ставлением в 2006 году льгот по перевозке отдельных категорий граждан общественным транспортом.

К участию в деле в качестве третьего лица, не заявляющего самостоятельных требований относительно предмета спора, привлечен Департамент финансов Кировской области.

Решением Арбитражного суда города Москвы от 11.08.2008 в удовлетворении искового требования отказано.

Постановлением Девятого арбитражного апелляционного суда от 05.11.2008 решение суда первой инстанции оставлено без изменения.

Федеральный арбитражный суд Московского округа постановлением от 24.02.2009 решение суда первой инстанции и постановление суда апелляционной инстанции оставил без изменения.

Отказывая в удовлетворении искового требования, суды исходили из следующего. Действующим законодательством льготы и гарантии ветеранам и инвалидам заменены на иные формы социальной помощи. Федеральный закон от 17.07.1999 № 178-ФЗ «О государственной социальной помощи» (далее — Закон о государственной социальной помощи) не может быть применен к спорному правоотношению, поскольку регулирует правоотношения, не связанные с предоставлением гражданам льгот, которые являются предметом заявленного требования. Истец же не указал другого федерального закона или иного нормативного правового акта, в соответствии с которым компенсация должна производиться в данном случае из средств федерального бюджета.

При этом Девятый арбитражный апелляционный суд пришел к выводу о том, что судебные акты по делу № А28-5659/07-192/17 Арбитражного суда Кировской области не имеют преюдициального значения для настоящего дела, поскольку принятые по спору между другими лицами, а требование предприятия о взыскании 492 112 рублей расходов, образовавшихся в результате предоставления в 2006 году льгот по перевозке пассажиров общественным транспортом, заявлено к другому ответчику — Кировской области.

Суд кассационной инстанции с учетом положений статьи 69 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации согласился с изложенным выводом.

Исходя из того, что тарифы на перевозку пассажиров в городском и пригородном сообщении, в том числе льготные, утверждены распоряжениями Службы по ценовому регулированию Кировской области от 18.11.2005 № 188, от 05.09.2006 № 181, суды пришли к выводам: рассматриваемые отношения по выделению субвенций из федерального бюджета бюджету Кировской области по своей сути представляют собой межбюджетный трансферт; истец, являющийся коммерческой организацией, в указанном межбюджетном трансферте не участвует, поэтому предъявление иска к Российской Федерации в лице Минфина России является неправомерным.

## Постановления Президиума

Кроме того, суды признали расчет суммы иска недостоверным, поскольку истцом не представлено доказательств того, что гражданам, относящимся к федеральному регистру льготников, в транспорте общего пользования выдавались билеты иного образца, отличающиеся от билетов, выдаваемых другим категориям льготников.

В заявлении, поданном в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации, о пересмотре указанных судебных актов в порядке надзора предприятие ссылается на неправильное применение судами норм материального права, а также указывает на то обстоятельство, что Российской Федерации, заменив льготы ежемесячными денежными выплатами, Федеральным законом от 26.12.2005 № 189-ФЗ «О федеральном бюджете на 2006 год» (далее — Закон о федеральном бюджете на 2006 год) предусмотрела средства в виде субвенций бюджетам субъектов Российской Федерации на осуществление расходов на обеспечение равной доступности услуг общественного транспорта на территории соответствующего субъекта Российской Федерации для отдельных категорий граждан, оказание мер социальной поддержки которых относится к ведению Российской Федерации, однако выделенные средства не покрыли расходов, которые понесло предприятие при перевозке таких граждан.

Проверив обоснованность доводов, изложенных в заявлении и выступлении присутствующих в заседании представителей участников в деле лиц, Президиум считает, что оспариваемые судебные акты подлежат отмене с направлением дела на новое рассмотрение по следующим основаниям.

Истец является коммерческой организацией, осуществляющей деятельность по перевозке пассажиров автобусами в городском и пригородном сообщениях на платной основе в городе Омутнинске и Омутнинском районе Кировской области.

В 2006 году предприятие предоставляло указанные льготы отдельным категориям граждан при пользовании ими общественным транспортом. Общая сумма выпадающих доходов составила 3 216 932 рубля, в том числе по льготам, которые, по мнению истца, должны финансироваться из федерального бюджета, — 902 112 рублей, по льготам, которые должны финансироваться из областного бюджета, 1 251 964 рубля, по прочим льготам — 1 062 856 рублей. Из федерального бюджета выделено 410 000 рублей, то есть недофинансирование предприятия составило 492 112 рублей.

Решением Арбитражного суда Кировской области от 22.11.2007 по делу № А28-5659/07-192/17, оставленным без изменения постановлением Второго арбитражного апелляционного суда от 01.02.2008 и постановлением Федерального арбитражного суда Волго-Вятского округа от 08.04.2008, отказано в удовлетворении искового требования предприятия к субъекту Российской Федерации — Кировской области в лице Департамента финансов Кировской области о взыскании 492 112 рублей расходов, образовавшихся в результате предоставления в 2006 году упомянутых льгот, со ссылкой на то, что социальная поддержка гражданам, которым истец оказывал услуги по проезду на общественном транспорте по льготным тарифам, относится к ведению Российской Федерации. При этом суд кассацион-

## Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 10/2009

ной инстанции признал неправильным применение судами первой и апелляционной инстанций к спорному правоотношению положений Закона о государственной социальной помощи.

Согласно пункту 5 статьи 790 Гражданского кодекса Российской Федерации в случаях, когда в соответствии с законом или иными правовыми актами установлены льготы или преимущества по провозной плате за перевозку грузов, пассажиров и багажа, понесенные в связи с этим расходы возмещаются транспортной организацией за счет средств соответствующего бюджета.

Федеральным законом от 22.08.2004 № 122-ФЗ «О внесении изменений в законодательные акты Российской Федерации и признании утратившими силу некоторых законодательных актов Российской Федерации в связи с принятием федеральных законов «Об общих принципах организации законодательных (представительных) и исполнительных органов государственной власти субъектов Российской Федерации» и «Об общих принципах организации местного самоуправления в Российской Федерации» (далее — Федеральный закон от 22.08.2004 № 122-ФЗ) с 01.10.2005 отменены льготы по проезду отдельным категориям граждан. Вместе с тем данный Закон предписал субъектам Российской Федерации и муниципальным образованиям при замене льгот в натуральной форме на денежные компенсации вводить эффективные правовые механизмы, обеспечивающие сохранение и возможное повышение ранее достигнутого уровня социальной защиты граждан с учетом специфики их правового, имущественного положения, а также других обстоятельств.

Согласно статьям 44 и 63 названного Закона меры социальной защиты инвалидов и социальной поддержки ветеранов являются расходными обязательствами Российской Федерации, за исключением мер, относящихся к полномочиям государственной власти субъектов Российской Федерации.

Статьей 44 Закона о федеральном бюджете на 2006 год в составе раздела «Межбюджетные трансферты» функциональной классификации расходов бюджетов Российской Федерации утверждены субвенции бюджетам субъектов Российской Федерации на осуществление расходов на обеспечение равной доступности услуг общественного транспорта на территории соответствующего субъекта Российской Федерации для отдельных категорий граждан, оказание мер социальной поддержки которых относится к ведению Российской Федерации, в сумме 4 010 127 500 рублей, предоставляемые в порядке, устанавливаемом Правительством Российской Федерации.

Постановлением Правительства Российской Федерации от 29.12.2005 № 827 утверждены Правила предоставления, расходования и учета в 2006 году субвенций из федерального бюджета бюджетам субъектов Российской Федерации на осуществление расходов на обеспечение равной доступности услуг общественного транспорта на территории соответствующего субъекта Российской Федерации для отдельных категорий граждан, оказание мер социальной поддержки которых относится к ведению Российской Федерации.

## Постановления Президиума

Кировской области выделено 4 644 300 рублей субвенций.

Переданные из федерального бюджета средства в виде субвенций распределены в полном объеме между муниципальными районами (городскими округами) Кировской области и не покрыли расходы предприятия по предоставлению льгот.

Предъявленные предприятием расходы в соответствии со статьями 16, 1069, 1071 Гражданского кодекса Российской Федерации являются реальным ущербом.

Конституция Российской Федерации в статье 7 определяет Российскую Федерацию как социальное государство, в котором обеспечивается государственная поддержка инвалидов и пожилых граждан. Поэтому Российская Федерация как правовое и социальное государство не может произвольно отказаться от выполнения взятых на себя публично-правовых обязательств.

Право бесплатного проезда на городском транспорте общего пользования для льготной категории граждан являлось гарантией, носящей компенсаторный характер. Предоставив это право, государство взяло на себя соответствующие публично-правовые обязанности в отношении социально незащищенных граждан. Исключив Федеральным законом от 22.08.2004 № 122-ФЗ соответствующие нормы из Федерального закона от 24.11.1995 № 181-ФЗ «О социальной защите инвалидов в Российской Федерации» и Федерального закона от 12.01.1995 № 5-ФЗ «О ветеранах», федеральный законодатель не предусмотрел при этом соразмерной компенсации, связанной с утратой пользования бесплатным проездом независимо от места жительства.

Государством на субъект Российской Федерации возложена обязанность по обеспечению равной доступности услуг общественного транспорта льготным категориям граждан, а не по финансированию названных услуг, поэтому недостаточное выделение на эти цели денежных средств субъекту Российской Федерации в виде субвенций не исключает доплаты разницы за счет средств Российской Федерации.

Размер понесенных истцом расходов основан на следующих показателях: количество проданных льготных проездных билетов, общее количество льготников и количество федеральных льготников, проживающих на территории Кировской области, разница стоимости между обычным и льготным проездным документом, суммы поступлений на компенсацию расходов из федерального бюджета — и подтвержден актом от 19.03.2007, составленным с участием муниципального финансового органа.

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

Дело подлежит передаче на новое рассмотрение.

Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 10/2009

Суду при новом рассмотрении дела следует проверить расчет расходов, понесенных предприятием вследствие предоставления льгот отдельной категории потребителей.

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 города Москвы от 11.08.2008 по делу № А40-27183/08-24-259, постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 05.11.2008 и постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 24.02.2009 по тому же делу отменить.

Дело передать на новое рассмотрение в Арбитражный суд города Москвы.

*Председательствующий А.А. Иванов*