

## **ПРИМЕНЕНИЕ НАЛОГОВОГО И БЮДЖЕТНОГО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА**

### **Применение налогового вычета по НДС**

Вывод судов о том, что товарно-транспортная накладная является единственным документом, подтверждающим реальность совершения хозяйственной операции и право на применение налогового вычета на сумму налога на добавленную стоимость, уплаченного по надлежаще оформленному счету-фактуре, не соответствует положениям статей 171, 172 Налогового кодекса Российской Федерации.

### **ПОСТАНОВЛЕНИЕ**

#### **Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации**

**№ 8835/10**

**Москва, 9 декабря 2010 г.**

Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в составе:

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

членов Президиума: Амосова С.М., Андреевой Т.К., Валявиной Е.Ю., Витрянского В.В., Вышняк Н.Г., Завьяловой Т.В., Козловой О.А., Никифорова С.Б., Поповченко А.А., Сарбаша С.В., Слесарева В.Л., Юхнея М.Ф. —

рассмотрел заявление общества с ограниченной ответственностью «Мастер ВЕК технология» о пересмотре в порядке надзора решения Арбитражного суда Ставропольского края от 10.12.2009 по делу № А63-10110/2009-С4-9, постановления Шестнадцатого арбитражного апелляционного суда от 17.02.2010 и постановления Федерального арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 19.04.2010 по тому же делу.

В заседании приняли участие представители:

от заявителя — общества с ограниченной ответственностью «Мастер ВЕК технология» — Дурново Д.В., Миронова А.Р.;

от Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 7 по Ставропольскому краю — Босаков В.Н., Довгалева Н.А., Злобин А.В.

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

Общество с ограниченной ответственностью «Мастер ВЕК технология» (далее — общество) обратилось в Арбитражный суд Ставропольского края с заявлением

о признании недействительным решения Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 7 по Ставропольскому краю (далее — инспекция) от 24.04.2009 № 726 (далее — решение инспекции), оставленного без изменения решением Управления Федеральной налоговой службы по Ставропольскому краю от 16.07.2009 № 14-17/011436, в части уменьшения предъявленного к возмещению из бюджета налога на добавленную стоимость на сумму 883 586 рублей.

Указанные решения налоговых органов приняты по результатам рассмотрения материалов камеральной налоговой проверки представленной обществом уточненной налоговой декларации за III квартал 2008 года.

Определением Арбитражного суда Ставропольского края от 01.10.2009 к участию в деле в качестве третьего лица, не заявляющего самостоятельных требований относительно предмета спора, привлечено общество с ограниченной ответственностью «Виконт» (далее — общество «Виконт»).

Решением Арбитражного суда Ставропольского края от 10.12.2009 заявленное требование удовлетворено частично: решение инспекции признано недействительным в части уменьшения предъявленного к возмещению из бюджета налога на добавленную стоимость за III квартал 2008 года на сумму 230 325 рублей 47 копеек по счетам-фактурам от 08.08.2008 № 12 и от 24.09.2008 № 30, выставленным обществом «Виконт».

В удовлетворении требования о признании недействительным решения инспекции в части уменьшения предъявленного к возмещению из бюджета налога на добавленную стоимость за III квартал 2008 года на сумму 653 260 рублей 27 копеек по счету-фактуре от 05.08.2008 № 156, выставленному в адрес заявителя обществом с ограниченной ответственностью «Строительная компания «Алмаз Строй» (далее — компания «Алмаз Строй», компания), отказано.

Постановлением Шестого арбитражного апелляционного суда от 17.02.2010 решение суда первой инстанции оставлено без изменения.

Федеральный арбитражный суд Северо-Кавказского округа постановлением от 19.04.2010 решение суда первой инстанции и постановление суда апелляционной инстанции оставил без изменения.

В заявлении, поданном в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации, о пересмотре названных судебных актов в порядке надзора общество просит их отменить в части отказа в удовлетворении заявленных требований, ссылаясь на нарушение единообразия в толковании и применении судами норм материального права, и признать решение инспекции в указанной части недействительным.

В отзыве на заявление инспекция просит оставить оспариваемые судебные акты без изменения как обоснованные и соответствующие требованиям действующего законодательства.

Проверив обоснованность доводов, изложенных в заявлении, отзыве на него, а также выступлениях присутствующих в заседании представителей участвующих

в деле лиц, Президиум считает, что заявление подлежит удовлетворению в силу следующего.

Основанием для принятия инспекцией решения в оспариваемой части послужил вывод о неправомерном применении обществом налоговых вычетов в отношении товаров, приобретенных у организации-поставщика — компании «Алмаз Строй», поскольку первичные документы общества не подтверждают реальность финансово-хозяйственных операций с этим контрагентом.

В соответствии с уставом одним из видов деятельности общества является посредническая и торгово-закупочная деятельность, в рамках осуществления которой оно 24.03.2008 заключило с компанией договор, предусматривающий поставку в адрес общества оборудования и иных товаров. По условиям договора доставка товаров осуществлялась самовывозом.

По счету-фактуре от 05.08.2008 № 156 обществу был поставлен товар на сумму 4 282 484 рубля, из которых 653 260 рублей 27 копеек — налог на добавленную стоимость.

На основании товарной накладной (форма ТОРГ-12) от 05.08.2009 № 201 товар был принят обществом и отражен для целей бухгалтерского и налогового учета по дебету счета 41.1 «Товары» и кредиту счета 60.1 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

Оплата товара производилась обществом путем перечисления денежных средств на расчетные счета компании.

В последующем приобретенный товар был оприходован и реализован на основании государственных контрактов 68-му отделению капитального строительства Северо-Кавказского военного округа, что подтверждается материалами дела.

Судами установлено, что счет-фактура от 05.08.2008 № 156 соответствует требованиям статьи 169 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — Налоговый кодекс, Кодекс).

Инспекция не представила возражений по поводу наличия товара и его принятия обществом к учету. Кроме того, инспекцией признано соответствие первичных учетных документов компании «Алмаз Строй» первичным документам общества.

Вместе с тем, представляя в суд первой инстанции дополнительные возражения, инспекция привела новые доводы, не упоминавшиеся ранее в ее решении, о непредставлении обществом оформленных надлежащим образом товарно-транспортных накладных в подтверждение факта поставки ему товаров, поименованных в счетах-фактурах.

Суды признали обоснованным довод инспекции о том, что товарно-транспортная накладная является единственным документом, служащим основанием не только для списания товарно-материальных ценностей у грузоотправителя и оприходово-

вания его грузополучателем, но и для принятия товара на учет в целях реализации права на применение налогового вычета в соответствии со статьями 171, 172 Налогового кодекса. Отказ в удовлетворении требования общества в оспариваемой части суды обосновали тем, что, поскольку в данном случае приобретенный товар перевозился автомобильным транспортом, непредставление товарно-транспортной накладной по форме № 1-Т в подтверждение факта перемещения товара в адрес общества позволяет признать правомерным решение инспекции в части отказа в праве на налоговый вычет по операции приобретения товара.

Однако судами не учтено следующее.

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

Из приведенных положений правовых норм следует, что налогоплательщик вправе претендовать на получение налогового вычета при исчислении налога на добавленную стоимость при соблюдении указанных требований Кодекса.

Предоставление налогоплательщиком в налоговый орган всех надлежащим образом оформленных документов, предусмотренных Кодексом, является основанием для получения налоговой выгоды, если налоговым органом не будет доказано, что сведения, содержащиеся в этих документах, неполны, недостоверны и (или) противоречивы.

В соответствии с пунктом 1 статьи 9 Федерального закона от 21.11.1996 № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» все хозяйственные операции, проводимые организацией, должны оформляться оправдательными документами, которые являются первичными учетными документами, обеспечивающими ведение бухгалтерского учета.

Пунктом 2 статьи 9 данного Закона установлено, что первичные учетные документы принимаются к учету, если они составлены по форме, содержащейся в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации, а документы, форма которых не предусмотрена в этих альбомах, должны содержать следующие обязательные реквизиты: а) наименование документа; б) дату составления документа; в) наименование организации, от имени которой составлен документ; г) содержание хозяйственной операции; д) измерители хозяйственной операции в натуральном и денежном выражении; е) наименование должностей лиц, ответственных за совершение хозяйственной операции и правильность ее оформления; ж) личные подписи указанных лиц.

В Альбоме унифицированных форм первичной учетной документации по учету торговых операций, утвержденном постановлением Государственного комитета Российской Федерации по статистике от 25.12.1998 № 132 «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету торговых операций» (далее — постановление Госкомстата от 25.12.1998), содержится первичный учетный документ в виде товарной накладной формы ТОРГ-12. Упомянутая накладная применяется для оформления продажи (отпуска) товарно-материальных ценностей сторонней организации и составляется в двух экземплярах. Первый экземпляр остается в организации, сдающей товарно-материальные ценности, и является основанием для их списания. Второй экземпляр передается сторонней организации и служит основанием для оприходования этих ценностей.

Как установлено судами, представленные обществом товарные накладные по форме ТОРГ-12 содержат сведения о грузоотправителе, грузополучателе, поставщике, плательщике, о наименовании товара, его количестве и цене, в них также указаны должности лиц, отпустивших и принявших товар, имеются их подписи, то есть эти накладные подтверждают факт отгрузки товара.

Постановлением Госкомстата от 25.12.1998 установлены требования по заполнению и содержанию товарной накладной формы ТОРГ-12, наличие товарно-транспортной накладной по учету торговых операций не предусматривается.

В соответствии с постановлением Государственного комитета Российской Федерации по статистике от 28.11.1997 № 78 «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету работы строительных машин и механизмов, работ в автомобильном транспорте» товарно-транспортная накладная формы № 1-Т предназначена для учета движения товарно-материальных ценностей и расчетов за их перевозки автомобильным транспортом, является документом, определяющим взаимоотношения по выполнению перевозки грузов, служащим для учета транспортной работы и расчетов с организациями — владельцами автотранспорта за оказанные ими услуги по перевозке грузов.

В данном случае общество осуществило операции по приобретению товара и не выступало в качестве заказчика по договору перевозки.

Кроме того, как установлено судами, в ходе налоговой проверки в адрес общества инспекцией выставлялись требования от 26.12.2008 № 08-17/582 и от 20.10.2008 № 457 о представлении документов, во исполнение которых общество представило пояснения в отношении уточненной налоговой декларации за III квартал 2008 года и документы, подтверждающие отражение в бухгалтерском учете операций, заявленных в этой декларации. При этом инспекция товарно-транспортные накладные от общества не затребовала, в своем решении не указала на факт их непредставления как на основание для отказа в признании права на налоговый вычет и привела этот довод в подтверждение обоснованности своего решения только в возражениях на исковое заявление.

Обществом при рассмотрении дела в суде были представлены товарно-транспортные накладные, подтверждающие факт отгрузки им ранее приобретенного товара другому лицу.

При названных обстоятельствах вывод судов о том, что непредставление обществом товарно-транспортных накладных свидетельствует об отсутствии правовых оснований для применения налогового вычета по операции приобретения товара, не основан на действующем законодательстве и не соответствует установленным судами обстоятельствам.

Таким образом, обжалуемые судебные акты в указанной части подлежат отмене в соответствии с пунктом 1 части 1 статьи 304 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации как нарушающие единообразие в толковании и применении арбитражными судами норм права.

Учитывая изложенное и руководствуясь статьей 303, пунктом 3 части 1 статьи 305, статьей 306 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, Высший Арбитражный Суд Российской Федерации

**ПОСТАНОВИЛ:**

решение Арбитражного суда Ставропольского края от 10.12.2009 по делу № А63-10110/2009-С4-9, постановление Шестнадцатого арбитражного апелляционного суда от 17.02.2010 и постановление Федерального арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 19.04.2010 по тому же делу в части отказа в удовлетворении требования общества с ограниченной ответственностью «Мастер ВЕК технология» о признании недействительным решения Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 7 по Ставропольскому краю от 24.04.2009 № 726 по эпизоду, связанному с возмещением из бюджета налога на добавленную стоимость на сумму 653 260 рублей 27 копеек, отменить. Требование общества с ограниченной ответственностью «Мастер ВЕК технология» в этой части удовлетворить, решение Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 7 по Ставропольскому краю от 24.04.2009 № 726 в соответствующей части признать недействительным.

В остальной части названные судебные акты оставить без изменения.

*Председательствующий А.А. Иванов*

## Налоговая база по ЕСН

К материальной помощи, не учитываемой согласно пункту 23 статьи 270 Налогового кодекса Российской Федерации в составе расходов, уменьшающих налоговую базу по налогу на прибыль, относятся выплаты, которые не связаны с выполнением получателем трудовой функции и направлены на удовлетворение его социальных потребностей, обусловленных возникновением трудной жизненной ситуации или наступлением определенного события.

Единовременные выплаты, производимые налогоплательщиком работником при уходе в ежегодный отпуск, не могут быть квалифицированы как материальная помощь в соответствии с указанной нормой Кодекса. Данные выплаты входят в систему оплаты труда, отвечают таким критериям, как экономическая обоснованность и направленность на осуществление приносящей доход деятельности, подлежат включению в состав расходов при исчислении налога на прибыль и, как следствие, учету при определении налоговой базы по единому социальному налогу.

---

## ПОСТАНОВЛЕНИЕ

**Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации  
№ 4350/10**

**Москва, 30 ноября 2010 г.**

Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в составе:

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

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

рассмотрел заявление общества с ограниченной ответственностью «Управление транспорта и механизмов» о пересмотре в порядке надзора решения Арбитражного суда Омской области от 22.06.2009 по делу № А46-9365/2009, постановления Восьмого арбитражного апелляционного суда от 07.09.2009 и постановления Федерального арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 17.12.2009 по тому же делу.

В заседании приняли участие представители:

от заявителя — общества с ограниченной ответственностью «Управление транспорта и механизмов» — Кузюков А.Ю., Плотников А.В.;

от Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам по Омской области — Крикунова Л.П., Мотченко Т.А., Сорокина О.В., Шаронин В.Ю.

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

Общество с ограниченной ответственностью «Управление транспорта и механизмов» (далее — общество) обратилось в Арбитражный суд Омской области с заявлением о признании недействительным решения Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам по Омской области (далее — инспекция) от 13.02.2009 № 03-11/1390 (далее — решение инспекции) о привлечении к налоговой ответственности, принятого по результатам выездной налоговой проверки общества за 2005–2006 годы.

Решением Арбитражного суда Омской области от 22.06.2009 требование общества удовлетворено частично: решение инспекции в части доначисления 628 833 рублей налога на прибыль, 470 969 рублей налога на добавленную стоимость, 304 219 рублей единого социального налога, 354 970 рублей страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, начисления на эти налоги соответствующих сумм пеней и штрафа, а также начисления пеней за несвоевременное перечисление налога на доходы физических лиц признано недействительным.

Восьмой арбитражный апелляционный суд частично удовлетворил жалобы сторон по различным эпизодам, касающимся определения налоговой базы для исчисления единого социального налога и страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, и постановлением от 07.09.2009 (с учетом определения об исправлении опечаток от 05.10.2009) изменил решение суда первой инстанции, признав недействительным решение инспекции в части доначисления 1 731 125 рублей единого социального налога, начисления соответствующих пеней и штрафа.

Федеральный арбитражный суд Западно-Сибирского округа постановлением от 17.12.2009 отменил постановление суда апелляционной инстанции по ряду эпизодов, касающихся доначисления единого социального налога, оставив в отмененной части в силе решение суда первой инстанции; в остальной части судебные акты оставил без изменения.

В заявлении, поданном в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации, о пересмотре оспариваемых судебных актов в порядке надзора общество, ссылаясь на нарушение судами единообразия в толковании и применении норм материального и процессуального права, просит их отменить по ряду эпизодов, по которым в удовлетворении требования было отказано, и принять новый судебный акт об удовлетворении требования в этой части.

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

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

Общество оспаривает правомерность доначисления инспекцией 1 086 310 рублей единого социального налога за 2005–2006 годы в результате учета при определе-

нии налоговой базы по данному налогу сумм единовременных выплат, производившихся в пользу работников при уходе в отпуск.

Указанные выплаты, поименованные обществом как материальная помощь, производились на основании пункта 3.14 коллективного договора, согласно которому единовременная материальная помощь выплачивается один раз в год при уходе в ежегодный основной отпуск; размер этой помощи определяется в процентном отношении к должностному окладу в зависимости от непрерывного стажа работы и увеличивается на 15 процентов работникам, награжденным орденами, медалями, имеющим почетные звания, полученные за работу в нефтехимическом комплексе; нарушителям же трудовой дисциплины материальная помощь по решению руководителя общества не выплачивается или выплачивается частично.

Общество не учитывало названные выплаты при определении налоговой базы по единому социальному налогу, исходя из следующего.

В соответствии с пунктом 3 статьи 236 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — Кодекс) указанные в пункте 1 данной статьи выплаты и вознаграждения не признаются объектом обложения единым социальным налогом, если у налогоплательщиков-организаций такие выплаты не отнесены к расходам, уменьшающим налоговую базу по налогу на прибыль в текущем отчетном (налоговом) периоде. Суммы материальной помощи согласно пункту 23 статьи 270 Кодекса относятся к расходам, не учитываемым при исчислении налога на прибыль.

Общество, полагая, что спорные выплаты не входят в систему оплаты труда (поскольку выплачиваются единовременно, а не на регулярной основе, не связаны непосредственно с производительностью труда, поэтому не имеют стимулирующего премиального характера), и, следовательно, подлежат квалификации как материальная помощь.

Отказывая в признании недействительным решения инспекции по рассматриваемому эпизоду, суды первой и кассационной инстанций исходили из того, что рассматриваемые выплаты в силу установленных коллективным договором условий их получения и определения размера не могут быть расценены как материальная помощь.

Данные выводы судов являются правильными.

К материальной помощи, не учитываемой согласно пункту 23 статьи 270 Кодекса в составе расходов, уменьшающих налоговую базу по налогу на прибыль, относятся выплаты, которые не связаны с выполнением получателем трудовой функции и направлены на удовлетворение его социальных потребностей, обусловленных возникновением трудной жизненной ситуации или наступлением определенного события. К таким событиям, в частности, могут быть отнесены причинение вреда в связи со стихийным бедствием или другим чрезвычайным обстоятельством, смерть члена семьи, рождение или усыновление ребенка, тяжелое заболевание и т.п.

Выплаты, производившиеся обществом работникам при уходе в отпуск, названным критериям не соответствовали. Исходя из этого, суды первой и кассационной

инстанций сделали обоснованный вывод о том, что данные выплаты входят в установленную систему оплаты труда, отвечают таким критериям, как экономическая обоснованность и направленность на осуществление приносящей доход деятельности, подлежат включению в состав расходов при исчислении налога на прибыль и, как следствие, учету при определении налоговой базы по единому социальному налогу.

Вместе с тем суды, отказывая обществу в удовлетворении требования по рассматриваемому эпизоду, не учли приводившиеся им доводы о том, что при оценке спорных выплат и определении налоговых последствий оно действовало в соответствии с разъяснениями Министерства финансов Российской Федерации, согласно которым ежегодные выплаты к отпуску, представляя собой материальную помощь, не учитываются в силу пункта 23 статьи 270 Кодекса в составе расходов при определении налоговой базы по налогу на прибыль и не признаются объектом обложения единым социальным налогом.

Указанная позиция нашла отражение в ряде писем Министерства финансов Российской Федерации (в частности, в письмах от 18.08.2006 № 03-03-04/1/637, от 16.04.2007 № 03-04-06-02/75, от 07.05.2009 № 03-03-06/1/309), направленных им в качестве ответа на поступающие в его адрес запросы налогоплательщиков и опубликованных в различных справочных правовых системах и средствах массовой информации.

Налогоплательщик при отсутствии вины в совершении налогового правонарушения не может быть привлечен к ответственности.

Согласно подпункту 3 пункта 1 статьи 111 Кодекса обстоятельством, исключаящим вину лица в совершении налогового правонарушения, признается выполнение им письменных разъяснений о порядке исчисления налога, данных ему либо неопределенному кругу лиц финансовым, налоговым или другим уполномоченным органом государственной власти (уполномоченным должностным лицом этого органа) в пределах его компетенции (названные обстоятельства устанавливаются при наличии соответствующего документа этого органа, по смыслу и содержанию относящегося к налоговым периодам, в которых совершено налоговое правонарушение, независимо от даты издания такого документа).

Министерство финансов Российской Федерации, являясь согласно пункту 1 статьи 34.2 Кодекса органом, уполномоченным давать письменные разъяснения налогоплательщикам по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах, на момент окончания срока подачи декларации по единому социальному налогу за 2006 год по рассматриваемому вопросу дало соответствующее разъяснение (письмо от 18.08.2006 № 03-03-04/1/637), на которое при рассмотрении дела в суде и ссылалось общество в обоснование своей позиции.

Следовательно, у инспекции основания для взыскания штрафа, предусмотренного пунктом 1 статьи 122 Кодекса за неуплату 559 331 рубля единого социального налога, доначисленного по рассматриваемому эпизоду за 2006 год, а у судов — основания для отказа в удовлетворении требования общества в этой части отсутствовали.

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

Содержащееся в настоящем постановлении Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации толкование правовых норм является общеобязательным и подлежит применению при рассмотрении арбитражными судами аналогичных дел.

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 Омской области от 22.06.2009 по делу № А46-9365/2009 и постановление Федерального арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 17.12.2009 по тому же делу в части отказа в удовлетворении требования общества с ограниченной ответственностью «Управление транспорта и механизмов» о признании недействительным решения Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам по Омской области от 13.02.2009 № 03-11/1390 о взыскании штрафа на основании пункта 1 статьи 122 Налогового кодекса Российской Федерации за неуплату 559 331 рубля единого социального налога, доначисленного за 2006 год в отношении выплат, производимых работникам при уходе в ежегодный отпуск, отменить.

Решение инспекции в указанной части признать недействительным.

В остальной части названные судебные акты оставить без изменения.

*Председательствующий А.А. Иванов*

## **Объект обложения ЕСН Обязанность налогового агента по удержанию НДФЛ**

Компенсации, выплаченные обществом работникам вместо фактического предоставления причитающегося им ежегодного оплачиваемого основного отпуска в 28 календарных дней, не являются объектом обложения единым социальным налогом, поскольку данные выплаты действующим трудовым законодательством не предусмотрены и не могут быть отнесены к расходам, уменьшающим налоговую базу по налогу на прибыль организаций. Обязанность налогового агента по удержанию налога на доходы физических лиц возникает непосредственно при выплате дохода. Из положений главы 23 Налогового кодекса Российской Федерации следует, что на налогового агента не может быть возложена обязанность по удержанию с налогоплательщика и перечислению в бюджет налога на доходы физических лиц в большей сумме, чем эта обязанность определена для самого налогоплательщика.

### **ПОСТАНОВЛЕНИЕ Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 10411/10 Москва, 23 ноября 2010 г.**

Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в составе:

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

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

рассмотрел заявление открытого акционерного общества «Брокерский дом «ОТКРЫТИЕ» о пересмотре в порядке надзора решения Арбитражного суда города Москвы от 05.08.2009 по делу № А40-42489/09-151-241, постановления Девятого арбитражного апелляционного суда от 16.11.2009 и постановления Федерального арбитражного суда Московского округа от 15.03.2010 по тому же делу.

В заседании приняли участие представители:

от заявителя — открытого акционерного общества «Брокерский дом «ОТКРЫТИЕ» — Баталова И.С.;

от Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 50 по городу Москве — Болдырева М.В., Овчар О.В., Попова А.В., Романчук А.А.

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

Межрайонной инспекцией Федеральной налоговой службы № 50 по городу Москве (далее — инспекция) проведена выездная налоговая проверка открытого акционерного общества «Брокерский дом «ОТКРЫТИЕ» (далее — общество) по вопросам правильности исчисления и своевременности уплаты (удержания, перечисления) налогов и сборов за период с 01.01.2005 по 31.12.2007.

По результатам проверки инспекция составила акт от 05.12.2008 № 1388 и с учетом представленных обществом возражений от 22.12.2008 № 02-13/10552 решением от 30.12.2008 № 1533 (далее — решение инспекции) привлекла его к налоговой ответственности, предусмотренной пунктом 1 статьи 122 и статьей 123 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — Кодекс).

Не согласившись с решением инспекции в части доначисления 23 003 рублей 63 копеек единого социального налога, начисления 4456 рублей пеней, 3632 рублей штрафа за его неуплату, а также начисления 23 508 511 рублей пеней по налогу на доходы физических лиц и 14 300 305 рублей штрафа за неуплату и неперечисление налога на доходы физических лиц, общество обратилось в Арбитражный суд города Москвы с заявлением о признании его недействительным по указанным эпизодам.

Решением Арбитражного суда города Москвы от 05.08.2009 в удовлетворении требования общества отказано.

Постановлением Девятого арбитражного апелляционного суда от 16.11.2009 решение суда первой инстанции оставлено без изменения.

Федеральный арбитражный суд Московского округа постановлением от 15.03.2010 оставил решение суда первой инстанции и постановление суда апелляционной инстанции без изменения.

В заявлении, поданном в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации, общество просит отменить указанные судебные акты в части доначисления 23 003 рублей 63 копеек единого социального налога, начисления соответствующих пеней и штрафа на суммы компенсационных выплат работникам за причитающийся им ежегодный оплачиваемый отпуск в 28 календарных дней вместо его фактического предоставления, начисления 891 771 рубля пеней и 915 292 рублей штрафа по налогу на доходы физических лиц по маргинальным сделкам, а также начисления 21 477 549 рублей пеней и 13 385 013 рублей штрафа по налогу на доходы физических лиц, ссылаясь на нарушение единообразия в толковании и применении арбитражными судами норм права, дело направить на новое рассмотрение в суд первой инстанции.

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

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

Как установлено судами и подтверждается материалами дела, общество не включало в налоговую базу по единому социальному налогу суммы компенсаций, выплаченных работникам за причитающийся им ежегодный оплачиваемый отпуск в 28 календарных дней вместо его фактического предоставления.

Отказывая в удовлетворении требования общества в этой части, суды исходили из того, что названный вид компенсаций не предусмотрен положениями статьи 238 Кодекса, которая устанавливает перечень компенсационных выплат, не подлежащих обложению единым социальным налогом.

При этом судами не учтено, что общество не относило сумму указанной компенсации к расходам, уменьшающим налоговую базу по налогу на прибыль организаций.

Между тем пунктом 1 статьи 236 Кодекса установлено, что объектом обложения единым социальным налогом для налогоплательщиков-организаций признаются выплаты и иные вознаграждения, начисляемые ими в пользу физических лиц по трудовым и гражданско-правовым договорам, предметом которых является выполнение работ, оказание услуг.

Согласно пункту 3 статьи 236 Кодекса упомянутые в пункте 1 данной статьи вознаграждения не признаются объектом налогообложения, если у налогоплательщика такие выплаты не отнесены к расходам, уменьшающим налоговую базу по налогу на прибыль в текущем налоговом периоде. То есть при определении объекта обложения единым социальным налогом нормы пункта 1 статьи 236 Кодекса применяются с учетом положений пункта 3 этой же статьи.

Исходя из пункта 8 статьи 255 Кодекса к расходам на оплату труда могут быть отнесены денежные компенсации за неиспользованный отпуск в соответствии с трудовым законодательством Российской Федерации.

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

Суды установили, что компенсации были предоставлены обществом своим работникам вместо основного отпуска, не превышающего 28 календарных дней, то есть не в соответствии с трудовым законодательством Российской Федерации.

Таким образом, компенсации, выплаченные обществом работникам вместо фактического предоставления причитающегося им ежегодного оплачиваемого отпуска в 28 календарных дней, не являются объектом обложения единым социальным налогом, поскольку данные выплаты действующим трудовым законодательством не предусмотрены и не могут быть отнесены к расходам, уменьшающим налоговую базу по налогу на прибыль организаций.

Отказывая в удовлетворении требования общества о признании недействительным решения инспекции в части привлечения его к ответственности за неуплату и неперечисление в бюджет налога на доходы физических лиц с доходов физи-

ческих лиц — клиентов общества по договорам о брокерском обслуживании, суды исходили из того, что согласно пункту 8 статьи 214.1 Кодекса (в редакции, действовавшей в спорный период) налоговая база по операциям купли-продажи ценных бумаг и операциям с финансовыми инструментами срочных сделок определяется по окончании налогового периода. Расчет и уплата суммы налога осуществляются налоговым агентом по окончании налогового периода или при осуществлении им выплаты денежных средств налогоплательщику до истечения очередного налогового периода.

Суды установили, что по состоянию на конец налогового периода остаток по кредиту счета 76.9 клиентов позволял обществу полностью или частично удержать названный налог.

Однако судами не учтено следующее.

Пункт 4 статьи 226 Кодекса предусматривает обязанность налогового агента удерживать исчисленную сумму налога на доходы физических лиц непосредственно из доходов налогоплательщика при их фактической выплате.

Удержание у налогоплательщика начисленной суммы этого налога производится налоговым агентом за счет любых денежных средств, выплачиваемых им налогоплательщику, при фактической выплате указанных денежных средств налогоплательщику либо по его поручению третьим лицам.

Таким образом, обязанность налогового агента по удержанию налога на доходы физических лиц возникает непосредственно при выплате дохода.

Статья 214.1 Кодекса не предусматривает исключений из этого правила. Инспекция не установила по названному эпизоду фактических выплат, произведенных обществом, в том числе со счета 76.9.

По эпизоду неудержания и перечисления обществом налога на доходы физических лиц с доходов индивидуального предпринимателя Бондарева А.С. (далее — предприниматель) суды обоснованно пришли к выводу, что общество являлось налоговым агентом по налогу на доходы физических лиц с доходов, полученных предпринимателем в рамках договоров брокерского обслуживания. При этом суды исходили из того, что статьей 214.1 Кодекса установлен специальный порядок налогообложения доходов по операциям с ценными бумагами и финансовыми инструментами срочных сделок, базисным активом по которым являются ценные бумаги или фондовые индексы, рассчитываемые организаторами торговли на рынке ценных бумаг, в частности порядок исчисления и уплаты указанного налога, который не зависит от того, осуществляет ли физическое лицо — получатель дохода операции с ценными бумагами в качестве индивидуального предпринимателя или нет.

Однако суды не учли, что инспекция при расчете сумм пеней и штрафа не приняла во внимание расходы предпринимателя, понесенные им при приобретении у других физических лиц ценных бумаг, переданных брокеру для введения их на торговую площадку. Данный довод был заявлен обществом в суд апелляционной

инстанции, однако, несмотря на приобщение к материалам дела документов, его подтверждающих, оценки ему дано не было.

Кроме того, судами не учтено, что инспекция приняла налоговые декларации предпринимателя и согласилась с тем, что его налоговое обязательство составило в 2005 году 60 166 рублей, а в 2006 году — 65 494 рубля, при исчислении же сумм пеней и штрафа, подлежащих уплате налоговым агентом, инспекция исходила из того, что сумма не удержанного с предпринимателя налога на доходы физических лиц составила в 2005 году 37 186 238 рублей, в 2006 году — 29 738 827 рублей.

Из положений главы 23 Кодекса следует, что на налогового агента не может быть возложена обязанность по удержанию с налогоплательщика и перечислению в бюджет налога на доходы физических лиц в большей сумме, чем эта обязанность определена для самого налогоплательщика.

При этом не имеет значения то обстоятельство, что налоговый агент не представил в ходе проверки документы, подтверждающие расходы, понесенные налогоплательщиком, поскольку у инспекции на момент проведения проверки общества данная информация имела и не была ею опровергнута.

Таким образом, названные судебные акты нарушают единообразие в толковании и применении арбитражными судами норм права, поэтому в силу пункта 1 части 1 статьи 304 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации подлежат в обжалуемой части отмене.

Поскольку по эпизоду, связанному с неудержанием и неперечислением обществом налога на доходы физических лиц с предпринимателя, необходимо произвести перерасчет сумм пеней и штрафа, дело в этой части подлежит направлению на новое рассмотрение в суд первой инстанции.

Содержащееся в настоящем постановлении Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации толкование правовых норм является общеобязательным и подлежит применению при рассмотрении арбитражными судами аналогичных дел.

Учитывая изложенное и руководствуясь статьей 303, пунктами 2, 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 05.08.2009 по делу № А40-42489/09-151-241, постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 16.11.2009 и постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 15.03.2010 по тому же делу в части отказа в удовлетворении требования открытого акционерного общества «Брокерский дом «ОТКРЫТИЕ» о признании недействительным решения Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 50 по городу Москве от 30.12.2008 № 1533 по эпизодам доначисления 23 003 рублей 63 копеек единого социального налога, начисления соответствующих сумм пе-

ней и штрафа на суммы компенсационных выплат работникам за причитающийся им ежегодный оплачиваемый отпуск в 28 календарных дней вместо его фактического предоставления, начисления 891 771 рубля пеней и 915 292 рублей штрафа по налогу на доходы физических лиц по маргинальным сделкам, а также начисления 21 477 549 рублей пеней и 13 385 013 рублей штрафа по налогу на доходы физических лиц отменить.

Признать недействительным решение Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 50 по городу Москве от 30.12.2008 № 1533 в части доначисления 23 003 рублей 63 копеек единого социального налога, начисления соответствующих сумм пеней и штрафа, а также в части начисления 891 771 рубля пеней и 915 292 рублей штрафа по налогу на доходы физических лиц по маргинальным сделкам.

В части начисления пеней и штрафа по эпизоду, связанному с неудержанием и перечислением обществом налога на доходы физических лиц с индивидуального предпринимателя Бондарева А.С., дело направить на новое рассмотрение в Арбитражный суд города Москвы.

В остальной части оспариваемые судебные акты оставить без изменения.

*Председательствующий А.А. Иванов*

## Расходы на освоение природных ресурсов

Затраты на приобретение недропользователем технологических документов, необходимых для разработки месторождений, включаются в состав расходов на освоение природных ресурсов.

### **ПОСТАНОВЛЕНИЕ Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 6029/10 Москва, 23 ноября 2010 г.**

Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в составе:

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

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

рассмотрел заявление открытого акционерного общества «Варьеганнефтегаз» о пересмотре в порядке надзора решения Арбитражного суда города Москвы от 20.04.2009 по делу № А40-78155/08-117-359, постановления Девятого арбитражного апелляционного суда от 16.07.2009 и постановления Федерального арбитражного суда Московского округа от 26.01.2010 по тому же делу.

В заседании приняли участие представители:

от заявителя — открытого акционерного общества «Варьеганнефтегаз» — Годзданкер Э.С., Конькова Л.А., Синегубов А.Н., Суругин Д.Н.;

от Межрегиональной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам № 1 — Водовозов А.А., Кочарова А.И., Овчар О.В., Ткаченко Л.В.

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

Межрегиональной инспекцией Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам № 1 (далее — инспекция) проведена выездная налоговая проверка открытого акционерного общества «Варьеганнефтегаз» (далее — общество «Варьеганнефтегаз», общество) за 2005 год, по результатам которой вынесено решение от 28.09.2007 № 52/2202 о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения (далее — решение инспекции).

Федеральная налоговая служба решением от 19.08.2008 № ММ-26-3/90@ (далее — решение ФНС России), принятым по апелляционной жалобе общества, решение инспекции частично изменила.

Общество «Варьеганнефтегаз» обжаловало решение инспекции (в редакции решения ФНС России) в Арбитражный суд города Москвы.

Решением Арбитражного суда города Москвы от 20.04.2009 требования общества удовлетворены частично. Решение инспекции в части доначисления налогов, начисления соответствующих сумм пеней и налоговых санкций по пунктам 1.2, 1.3, 1.10, 1.11, 1.12, 1.13, 1.16, 1.17, 2.2, 2.3, 2.4, 2.5, 3.1, 4.1, 5.1 признано недействительным. В удовлетворении остальной части требований отказано.

Дополнительным решением названного суда от 08.05.2009 решение инспекции в части доначисления 41 755 рублей 30 копеек недоимки по пункту 1.16 и 15 000 рублей недоимки по пункту 4.1, начисления соответствующих сумм пеней и налоговых санкций признано недействительным.

Постановлением Девятого арбитражного апелляционного суда от 16.07.2009 решение и дополнительное решение арбитражного суда первой инстанции оставлены без изменения.

Федеральный арбитражный суд Московского округа постановлением от 26.01.2010 решение суда первой инстанции и постановление суда апелляционной инстанции в части отказа в удовлетворении требований общества о признании недействительными пунктов 1.4 и 1.15 решения инспекции отменил, решение инспекции по доначислению налогов, начислению соответствующих пеней и штрафов в данной части признал недействительным. В остальной части указанные судебные акты оставлены без изменения.

В заявлении, поданном в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации, о пересмотре в порядке надзора названных судебных актов общество «Варьеганнефтегаз» просит решение суда первой инстанции, постановления судов апелляционной и кассационной инстанций в части отказа в признании недействительным решения инспекции (в редакции решения ФНС России) о доначислении 2 428 967 рублей налога на прибыль, начислении соответствующих пеней и штрафов (пункты 1.5, 1.6, 1.7 и 1.8) отменить как нарушающие единообразие в толковании и применении судами положений главы 25 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — Кодекс), требования общества в этой части удовлетворить.

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

Проверив обоснованность доводов, изложенных в заявлении, отзыве на него и выступлениях присутствующих в заседании представителей участвующих в деле лиц, Президиум считает, что решение суда первой инстанции и постановления судов апелляционной и кассационной инстанций подлежат частичной отмене по следующим основаниям.

Инспекция вменила обществу «Варьеганнефтегаз» как правонарушение единовременное включение в состав расходов по налогу на прибыль всех сумм затрат, учитываемых обществом на основании статьи 261 и абзацев пятого и шестого пункта 3 статьи 325 Кодекса в качестве текущих расходов на доразведку по введен-

ным в эксплуатацию и промышленно освоенным участкам месторождений, поскольку сочла, что данные затраты являются расходами на научные исследования и опытно-конструкторские разработки и их налоговый учет определен статьей 262 Кодекса: в проверяемый период такие расходы равномерно включались в состав прочих расходов в течение трех лет с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором завершены исследования (отдельные этапы исследований).

Суды пришли к выводу о том, что обществом приобретены результаты научных исследований, необходимые для его производственной деятельности, затраты на которые списываются в расходы в порядке, определенном для научно-исследовательских и (или) опытно-конструкторских разработок.

Вывод судов является ошибочным.

Общество «Варьеганнефтегаз» на основании полученных в 1997 и 1998 годах лицензий разрабатывает Бахилловское, Верхнеколик-Еганское, Северо-Варьеганское, Северо-Хохряковское и Сусликовское месторождения и вправе в силу лицензионных соглашений производить разведку, обустройство, разработку месторождений, добычу и реализацию добытой на лицензионном участке продукции.

В 2005 году обществами с ограниченной ответственностью «Гео Дэйта Консалтинг» и «Технопроект», государственным предприятием Ханты-Мансийского автономного округа «Научно-аналитический центр рационального недропользования имени В.И. Шпильмана» в интересах общества «Варьеганнефтегаз» во исполнение договоров на проведение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ и комплексной научно-технической экспертизы изготовлены проектные технологические документы на разработку месторождений по следующим темам: «Технологическая схема разработки Северо-Варьеганского месторождения» (утверждена на заседании Центральной комиссии по разработке месторождений полезных ископаемых), «Анализ разработки Бахилловского месторождения», «Авторский надзор за исполнением проектного документа на разработку Бахилловского месторождения», «Авторский надзор за разработкой Северо-Хохряковского месторождения», «Авторский надзор за разработкой Сусликовского месторождения», «Комплексная научно-техническая экспертиза проектного документа «Анализ разработки Северо-Варьеганского месторождения», «Комплексная научно-техническая экспертиза проектного документа «Анализ разработки Верхнеколик-Еганского нефтегазоконденсатного месторождения» (названные технические экспертизы рассмотрены на пленарном заседании территориального отделения Центральной комиссии по разработке нефтяных и газонефтяных месторождений по Ханты-Мансийскому автономному округу — Югре).

Согласно подпунктам 3 и 4 пункта 1 статьи 253 Кодекса расходы на освоение природных ресурсов, расходы на научные исследования и (или) опытно-конструкторские разработки относятся к расходам, связанным с производством и реализацией.

В соответствии с пунктом 3 статьи 252 Кодекса особенности определения расходов для отдельных категорий налогоплательщиков либо расходов, произведенных

в связи с особыми обстоятельствами, устанавливаются положениями главы 25 Кодекса.

К таким особенностям относятся расходы на освоение природных ресурсов (статьи 261, 325 Кодекса), расходы на научно-исследовательские и (или) опытно-конструкторские разработки (статья 262 Кодекса).

Расходами на научные исследования и (или) опытно-конструкторские разработки признаются расходы, относящиеся к созданию новой или усовершенствованию производимой продукции (товаров, работ, услуг), в частности расходы на изобретательство. Названные расходы могут осуществляться в целях создания новых или совершенствования применяемых технологий, создания новых видов сырья или материалов (статья 262 Кодекса).

В процессе разработки месторождений недропользователи несут затраты, признаваемые расходами на освоение природных ресурсов, к которым относятся расходы на геологическое изучение недр, разведку полезных ископаемых, проведение работ подготовительного характера (статья 261 Кодекса).

Перечень расходов на освоение природных ресурсов является открытым, однако в статьях 261 и 325 Кодекса перечислены отдельные их виды, в частности: поиск и оценка месторождений полезных ископаемых (включая аудит запасов), разведка полезных ископаемых и (или) гидрогеологические изыскания, приобретение необходимой геологической и иной информации у третьих лиц или в государственных органах, содержание объектов, связанных с освоением природных ресурсов (в том числе расходы на оплату труда, содержание и эксплуатацию временных сооружений и иные подобные расходы), доразведка месторождения или его участков, находящихся в пределах выделенного горного или земельного отвода, ликвидация непродуктивной скважины. К расходам на доразведку относятся расходы, связанные с осуществлением соответствующих работ по введенным в эксплуатацию и промышленно освоенным месторождениям.

Согласно статье 22 Закона Российской Федерации от 21.02.1992 № 2395-1 «О недрах» недропользователь вправе проводить без дополнительных разрешений геологическое изучение недр в границах предоставленного ему в соответствии с лицензией горного отвода, а также обязан обеспечить соблюдение требований законодательства, стандартов (норм, правил) по технологии ведения работ, связанных с пользованием недрами, технических проектов, планов и схем развития горных работ, ведение геологической и иной документации в процессе пользования недрами.

Разработка месторождений заключается в поиске залежей полезных ископаемых и извлечении их из подземных горных пород. На каждом этапе разработки в силу обязательных для применения ведомственных нормативных актов изготавливаются технологические проектные документы, необходимые недропользователю для выполнения соответствующих работ по освоению месторождений.

К упомянутым нормативным актам относятся Правила разработки нефтяных и газовых месторождений, утвержденные протоколом Коллегии Миннефтепрома

СССР от 15.10.1984 № 44, Регламент составления проектных технологических документов на разработку нефтяных и газонефтяных месторождений, утвержденный Минтопэнерго России 23.09.1996, Регламент по созданию постоянно действующих геолого-технологических моделей нефтяных и газонефтяных месторождений, утвержденный приказом Минтопэнерго России от 10.03.2000 № 67, Методические рекомендации по ведению государственного геологического контроля на объектах геологического изучения и добычи нефти и газа, подземного хранения газа, утвержденные МПР России 20.11.2000, Временное положение об этапах и стадиях геологоразведочных работ на нефть и газ, утвержденное приказом МПР России от 07.02.2001 № 126, Методические указания по геолого-промысловому анализу разработки нефтяных и газонефтяных месторождений, утвержденные приказом Минэнерго России от 05.02.2002 № 29.

Федеральное агентство по недропользованию и территориальные отделения Центральной комиссии по разработке месторождений полезных ископаемых во исполнение Положения о Федеральном агентстве по недропользованию, утвержденного постановлением Правительства Российской Федерации от 17.06.2004 № 293, и Положения о территориальных отделениях Центральной комиссии по разработке месторождений полезных ископаемых (углеводородное сырье), утвержденного приказом Федерального агентства по недропользованию от 28.10.2005 № 1107, на основании экспертных заключений обеспечивают рассмотрение и согласование проектной и технической документации на разработку месторождений полезных ископаемых.

К технологическим проектным документам, на основе которых нефтегазодобывающие предприятия осуществляют промышленную разработку месторождений, относятся, в частности, технологические схемы разработки, анализ разработки, а в случае уточнения проектных решений — авторский надзор за реализацией технологических схем и проектов разработки.

Проектный документ «Технологическая схема разработки месторождения» определяет принципы воздействия на пласт и предварительную систему промышленной разработки нефтяного месторождения. Технологические схемы составляются по данным разведки и пробной эксплуатации скважин с учетом результатов геофизических исследований, особенностей геологического строения залежи в целях последующего ввода месторождения в промышленную разработку.

Анализ разработки месторождения осуществляется по разрабатываемым месторождениям в целях определения степени эффективности применяемых технологий, мер, направленных на дальнейшее совершенствование систем разработки и повышение их технологической и экономической эффективности, а также для обобщения опыта разработки.

Для контроля за реализацией и эффективностью проектных решений (соответствия фактических технико-экономических показателей принятым в технологических схемах и проектах разработки) проводится авторский надзор, в котором даются рекомендации, направленные на достижение проектных показателей.

При составлении проектных документов, изучении природно-технологических объектов и при текущем управлении процессом разработки может создаваться по-

стоянно действующая геолого-технологическая модель, представляющая собой компьютерную объемную модель имитации месторождения. Названная модель предназначена для доразведки залежей, выбора мест заложения скважин, выявления новых объектов разведки и эксплуатации, оптимизации эксплуатации запасов углеводородов.

Геологоразведочные работы по изучению, поиску и оценке нефтяных месторождений предшествуют этапу их промышленной разработки. Однако обязанность по изучению месторождений сохраняется и во время их разработки с целью доразведки залежей и уточнения запасов полезных ископаемых, разведки второстепенных горизонтов, участков месторождений, перевода запасов углеводородов в более высокие категории.

В имеющейся в деле технологической схеме разработки месторождения содержится информация о геологической и физической характеристике продуктивных пластов (строение месторождения; свойства и состав нефти, газа, воды; запасы нефти, газа, конденсата), геологической характеристике разреза, результатах остаточной нефтенасыщенности, геолого-промысловом и технико-экономическом обосновании вариантов разработки (анализ результатов опробования, испытаний, пробной эксплуатации скважин).

В отчетах по авторскому надзору за исполнением проектных документов и анализу разработок месторождений содержатся, в частности, уточненные данные о геологическом строении и запасах углеводородов, проектных и фактических показателях разработки, структуре фонда скважин и показателях их эксплуатации, методах интенсификации разработки и содержатся рекомендации по улучшению состояния разработки.

В результате выполненных работ также уточнены постоянно действующие геолого-технологические модели, адаптированные к конкретным нефтяным и газонефтяным месторождениям, и проведена экспертиза проектных документов.

Таким образом, обществом приобретены проектные технологические документы, содержащие информацию о геологических характеристиках месторождений и системах их разработки, изготовленные в соответствии с требованиями законодательства, действующего в сфере недропользования.

Согласно пункту 4 статьи 252 Кодекса в случае, если некоторые затраты с равными основаниями могут быть отнесены одновременно к нескольким группам расходов, налогоплательщик вправе самостоятельно определить, к какой именно группе он отнесет такие затраты.

Исходя из данной нормы общество вправе выбирать порядок отнесения затрат по указанным договорам на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы, связанные с освоением природных ресурсов.

В настоящем случае общество «Варьганнефтегаз» отразило понесенные затраты как текущие расходы, связанные с освоением природных ресурсов, в налоговых регистрах и налоговых декларациях по налогу на прибыль за тот отчетный период,

в котором они произведены, поскольку квалифицировало их в качестве расходов на приобретение геологической и иной информации у третьих лиц, на доразведку участков месторождения, находящихся в пределах предоставленного горного или земельного отвода (статьи 261 и 325 Кодекса).

Следовательно, решение суда первой инстанции, постановления судов апелляционной и кассационной инстанций как нарушающие единообразие в толковании и применении арбитражными судами норм права в силу пункта 1 части 1 статьи 304 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации подлежат частичной отмене.

Содержащееся в настоящем постановлении Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации толкование правовых норм является общеобязательным и подлежит применению при рассмотрении арбитражными судами аналогичных дел.

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

**ПОСТАНОВИЛ:**

решение Арбитражного суда города Москвы от 20.04.2009 по делу № А40-78155/08-117-359, постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 16.07.2009 и постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 26.01.2010 по тому же делу в части отказа в признании недействительными пунктов 1.5, 1.6, 1.7 и 1.8 решения Межрегиональной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам № 1 от 28.09.2007 № 52/2202 (в редакции решения Федеральной налоговой службы от 19.08.2008 № ММ-26-3/90@) о доначислении 2 428 967 рублей налога на прибыль, начислении соответствующих сумм пеней и штрафов отменить.

Требования открытого акционерного общества «Варьеганнефтегаз» в указанной части удовлетворить.

Признать недействительными пункты 1.5, 1.6, 1.7 и 1.8 решения Межрегиональной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам № 1 от 28.09.2007 № 52/2202 (в редакции решения Федеральной налоговой службы от 19.08.2008 № ММ-26-3/90@) в части доначисления 2 428 967 рублей налога на прибыль, начисления соответствующих сумм пеней и штрафов.

В остальной части названные судебные акты оставить без изменения.

*Председательствующий А.А. Иванов*

## **Внереализационные расходы**

Изъятие собственником у федерального государственного унитарного предприятия акций и долей участия в обществах, приобретенных им в процессе осуществления своей хозяйственной деятельности, повлекло утрату имущества и, следовательно, возникновение убытков, подлежащих отражению в налоговом учете в соответствии с требованиями действующего законодательства.

---

### **ПОСТАНОВЛЕНИЕ Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 9167/10 Москва, 30 ноября 2010 г.**

Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в составе:

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

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

рассмотрел заявление открытого акционерного общества «Уральский электрохимический комбинат» о пересмотре в порядке надзора решения Арбитражного суда Свердловской области от 09.12.2009 по делу № А60-42161/2009-С6, постановления Семнадцатого арбитражного апелляционного суда от 19.02.2010 и постановления Федерального арбитражного суда Уральского округа от 13.05.2010 по тому же делу.

В заседании приняли участие представители:

от заявителя — открытого акционерного общества «Уральский электрохимический комбинат» — Вакулина Е.Е., Комелев А.А., Теуцаков И.Л., Ударцева Т.Н.;

от Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам по Свердловской области — Булатова Е.И., Голендухина О.Ю., Шаронин В.Ю., Щербаков С.В.

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

Открытое акционерное общество «Уральский электрохимический комбинат» (далее — общество) обратилось в Арбитражный суд Свердловской области с заявлением о признании недействительным решения Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам по Свердловской области (далее — инспекция) от 15.06.2009 № 33 (далее — решение инспекции)

в части доначисления 44 200 563 рублей налога на прибыль, 9 569 678 рублей налога на добавленную стоимость, 22 410 рублей и 47 630 рублей налога на доходы физических лиц, а также начисления соответствующих сумм пеней.

Решением Арбитражного суда Свердловской области от 09.12.2009 требование общества удовлетворено частично: решение инспекции в части доначисления обществу 29 353 626 рублей налога на прибыль, 229 080 рублей налога на добавленную стоимость, 47 630 рублей налога на доходы физических лиц, а также начисления соответствующих сумм пеней признано недействительным; в удовлетворении остальной части требования отказано.

Постановлением Семнадцатого арбитражного апелляционного суда от 19.02.2010 решение суда первой инстанции оставлено без изменения.

Федеральный арбитражный суд Уральского округа постановлением от 13.05.2010 решение суда первой и постановление суда апелляционной инстанций оставил без изменения.

В заявлении, поданном в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации, о пересмотре в порядке надзора указанных судебных актов общество просит их отменить в части отказа в удовлетворении его требования о признании недействительным решения инспекции относительно доначисления 14 846 937 рублей налога на прибыль.

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

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

Как установлено судами и подтверждено материалами дела, инспекция провела выездную налоговую проверку федерального государственного унитарного предприятия «Уральский электрохимический комбинат» (далее — предприятие), правопреемником которого с 15.08.2008 является общество (свидетельство о государственной регистрации серии 66 № 005713793) по вопросам правильности исчисления и своевременности уплаты налогов и сборов за 2006 и 2007 годы. По результатам проверки составлен акт и принято решение об отказе в привлечении общества к налоговой ответственности, о доначислении налогов и начислении пеней.

В частности, основанием доначисления 14 897 937 рублей налога на прибыль за 2006 год послужил вывод инспекции о необоснованном включении предприятием в состав внереализационных расходов 62 074 738 рублей дебиторской задолженности Министерства имущественных отношений Российской Федерации, возникшей в связи с передачей предприятием в пользу Российской Федерации долей участия в обществе с ограниченной ответственностью «Комнейвабанк», «Страховая компания «Кольцо Урала», а также акций закрытого акционерного обще-

ства «Урало-Сибирский банк социального развития» и открытого акционерного общества «Уральский банк реконструкции и развития». По мнению инспекции, указанную задолженность нельзя признать безнадежным долгом, поскольку она не связана с реализацией товаров (работ, услуг) и не соответствует требованиям статьи 266 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — Кодекс).

Инспекция полагает, что передача названных долей и акций в казну Российской Федерации произведена на безвозмездной основе, поскольку распоряжениями Правительства Российской Федерации от 02.04.2002 № 454-р и от 17.06.2005 № 817-р (далее — распоряжения Правительства Российской Федерации) не предусмотрено каких-либо компенсаций за передачу таких акций (долей).

Суд первой инстанции при рассмотрении дела исходил из того, что передача акций и долей представляет собой возмездную сделку, в отношении которой был произведен односторонний отказ от ее исполнения, что исключает отнесение заявленных сумм к безнадежным долгам.

Суды апелляционной и кассационной инстанций с этими выводами не согласились, расценив изъятие у предприятия принадлежащих ему акций и долей в уставных капиталах других обществ в качестве безвозмездной передачи имущества, не учитываемой согласно пункту 16 статьи 270 Кодекса при определении налогоплательщиком налоговой базы по налогу на прибыль.

По мнению Президиума, при рассмотрении данного дела судами не учтено следующее.

В соответствии с указанными распоряжениями Правительства Российской Федерации признано необходимым прекращение участия федеральных государственных унитарных предприятий и федеральных государственных учреждений в деятельности кредитных организаций и организаций, осуществляющих деятельность на рынке финансовых услуг.

Для реализации этой задачи Минимущество России было поручено изъять в установленном порядке у названных предприятий и учреждений акции и доли участия в кредитных организациях и организациях, осуществляющих деятельность на рынке финансовых услуг, за исключением тех, по которым права акционера (участника) осуществляются от имени Российской Федерации на основании решений Правительства Российской Федерации; оформить в установленном порядке права Российской Федерации на указанные акции, доли в уставных капиталах.

На момент принятия Правительством Российской Федерации упомянутых распоряжений предприятию принадлежали обыкновенные именные акции закрытого акционерного общества «Урало-Сибирский банк социального развития» на сумму 16 144 032 рубля, открытого акционерного общества «Уральский банк реконструкции и развития» на сумму 32 391 806 рублей, а также доли участия в обществах с ограниченной ответственностью «Комнейвабанк» в размере 42 400 000 рублей и «Страховая компания «Кольцо Урала» — в размере 10 000 000 рублей, приобретенные по возмездным сделкам и учитываемые в бухгалтерском учете в качестве финансовых вложений.

Во исполнение названных распоряжений Правительства Российской Федерации предприятие по актам приема-передачи передало Минимущество России акции и доли участия в указанных обществах, отразив выбытие активов как задолженность собственника предприятия — Российской Федерации — по дебету счета 75 «Расчеты с учредителями». Данный порядок учета был разъяснен в письме Министерства финансов Российской Федерации от 20.02.2002 № 16-00-16/104.

Поскольку эта задолженность не была погашена, общество провело инвентаризацию, по результатам которой признало ее нереальной к взысканию, что послужило основанием для включения спорных сумм задолженности в состав внереализационных расходов, уменьшивших налоговую базу для исчисления налога на прибыль.

В силу положений статьи 246 Кодекса федеральные государственные унитарные предприятия признаются плательщиками налога на прибыль и на них в полном объеме распространяются положения главы 25 Кодекса, устанавливающие порядок исчисления и уплаты данного налога.

В целях исчисления налога на прибыль налогоплательщик вправе уменьшить полученные доходы на суммы произведенных расходов (а в случаях, предусмотренных статьей 265 Кодекса, убытки), осуществленные (понесенные) налогоплательщиком.

Группировка расходов определена статьей 252 Кодекса и включает в себя расходы, связанные с производством и реализацией, и внереализационные расходы. При этом перечень внереализационных расходов и приравняемых к таким расходам убытков налогоплательщика, непосредственно не связанных с производством и реализацией, не является исчерпывающим, что позволяет, по мнению Президиума, учесть налогоплательщику в составе расходов, уменьшающих налоговую базу при исчислении налога на прибыль, и иные расходы и убытки при условии соответствия их критериям, установленным статьей 252 Кодекса.

Изъятие собственником у федерального государственного унитарного предприятия акций и долей участия в обществах, приобретенных им в процессе осуществления своей хозяйственной деятельности, влечет утрату последним имущества и, следовательно, возникновение убытков, подлежащих отражению в налоговом учете согласно требованиям действующего законодательства.

Статьей 270 Кодекса определены расходы, не учитываемые в целях обложения налогом на прибыль, к числу которых, в частности, отнесены расходы в виде стоимости безвозмездно переданного имущества (работ, услуг, имущественных прав) и расходов, связанных с такой передачей (пункт 16 статьи 270 Кодекса).

Однако в рассматриваемом случае безвозмездная передача имущества отсутствовала, поскольку со стороны предприятия не было волеизъявления на такую передачу, а все действия произведены во исполнение акта государственного органа. При этом оценка законности распоряжений Правительства Российской Федерации об изъятии у федеральных государственных унитарных предприятий находящихся в их управлении долей и акций не имеет правового значения для вывода о наличии

либо отсутствию оснований для признания налогоплательщиками указанных расходов (убытка) в целях обложения налогом на прибыль.

Таким образом, у судов отсутствовали правовые основания для отказа обществу в удовлетворении требования о признании недействительным решения инспекции в части доначисления 14 846 937 рублей налога на прибыль.

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

Содержащееся в настоящем постановлении Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации толкование правовых норм является общеобязательным и подлежит применению при рассмотрении арбитражными судами аналогичных дел.

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

**ПОСТАНОВИЛ:**

решение Арбитражного суда Свердловской области от 09.12.2009 по делу № А60-42161/2009-С6, постановление Семнадцатого арбитражного апелляционного суда от 19.02.2010 и постановление Федерального арбитражного суда Уральского округа от 13.05.2010 по тому же делу в части отказа открытому акционерному обществу «Уральский электрохимический комбинат» в удовлетворении заявления о признании недействительным решения Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам по Свердловской области от 15.06.2009 № 33 в части доначисления 14 846 937 рублей налога на прибыль отменить.

В указанной части решение инспекции признать недействительным.

В остальной части названные судебные акты оставить без изменения.

*Председательствующий А.А. Иванов*

## Объект налогообложения по УСН

При передаче индивидуальным предпринимателем товаров (зерна) в счет оплаты контрагенту стоимости оказанных услуг у предпринимателя возникают не только расходы по погашению задолженности, но и доходы от реализации названных товаров, подлежащие отражению в налоговом учете по упрощенной системе налогообложения.

### **ПОСТАНОВЛЕНИЕ Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 10659/10 Москва, 21 декабря 2010 г.**

Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в составе:

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

членов Президиума: Амосова С.М., Андреевой Т.К., Валявиной Е.Ю., Витрянского В.В., Вышняк Н.Г., Горячевой Ю.Ю., Завьяловой Т.В., Иванниковой Н.П., Козловой О.А., Маковской А.А., Першутова А.Г., Сарбаша С.В., Слесарева В.Л., Тумаркина В.М., Юхнея М.Ф. —

рассмотрел заявление Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 23 по Республике Башкортостан о пересмотре в порядке надзора постановления Восемнадцатого арбитражного апелляционного суда от 26.01.2010 и постановления Федерального арбитражного суда Уральского округа от 13.04.2010 по делу № А07-15311/2009 Арбитражного суда Республики Башкортостан.

В заседании приняли участие представители заявителя — Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 23 по Республике Башкортостан — Овчар О.В., Юнусов А.Ф.

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

По результатам выездной налоговой проверки индивидуального предпринимателя Ситдикова Ф.М. (далее — предприниматель) за период с 01.01.2006 по 31.12.2007 Межрайонной инспекцией Федеральной налоговой службы № 23 по Республике Башкортостан (далее — инспекция) сделан вывод о занижении предпринимателем налоговой базы на 300 469 рублей 99 копеек, поэтому принято решение от 25.05.2009 № 6 «О привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения» (далее — решение инспекции), которым доначислено 45 070 рублей 10 копеек единого налога и начислено 7417 рублей 90 копеек пеней и 9014 рублей штрафа, предусмотренного пунктом 1 статьи 122 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — Кодекс).

В указанные годы предприниматель применял упрощенную систему налогообложения с объектом налогообложения «доходы, уменьшенные на величину расходов».

Апелляционная жалоба предпринимателя на решение инспекции оставлена Управлением Федеральной налоговой службы по Республике Башкортостан без удовлетворения.

Решение инспекции предприниматель обжаловал в Арбитражный суд Республики Башкортостан.

Решением Арбитражного суда Республики Башкортостан от 24.09.2009 в удовлетворении заявленного требования отказано.

Суд первой инстанции пришел к выводу о том, что в результате взаимоотношений с обществом с ограниченной ответственностью «Дюртюлинский комбинат хлебопродуктов» (далее — комбинат) предпринимателем была занижена сумма дохода.

Постановлением Восемнадцатого арбитражного апелляционного суда от 26.01.2010 решение суда первой инстанции отменено, решение инспекции признано недействительным.

Федеральный арбитражный суд Уральского округа постановлением от 13.04.2010 постановление суда апелляционной инстанции оставил без изменения.

Суды апелляционной и кассационной инстанций пришли к выводу о том, что вмененная инспекцией предпринимателю сумма не может быть признана доходом, поскольку является его затратами, связанными с оплатой комбинату стоимости услуг по сушке, очистке и хранению зерна. При осуществлении расчетов за оказанные услуги путем передачи в собственность комбинату товаров в натуральной форме экономическая выгода в денежной или натуральной форме не возникает.

В заявлении, поданном в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации, о пересмотре в порядке надзора постановлений судов апелляционной и кассационной инстанций инспекция просит их отменить как нарушающие единообразие в толковании и применении арбитражными судами норм Кодекса.

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

Проверив обоснованность доводов, изложенных в заявлении, отзыве на него и выступлениях присутствующих в заседании представителей инспекции, Президиум считает, что постановления судов апелляционной и кассационной инстанций подлежат отмене, решение суда первой инстанции — оставлению без изменения по следующим основаниям.

Предпринимателем заключены договоры от 28.07.2006 № 87-ДКХП и от 31.07.2007 № 88-ДКХП на оказание комбинатом услуг по хранению, очистке и сушке зерна,

согласно которым оплата за услуги может быть произведена как денежными средствами, так и сданным предпринимателем на хранение зерном.

За оказанные услуги комбинат выставил предпринимателю счета-фактуры от 09.02.2006 № 3678 на сумму 8090 рублей, от 29.12.2006 № 5703 на сумму 105 565 рублей 30 копеек, от 11.01.2007 № 00000008 на сумму 3767 рублей 55 копеек, от 28.03.2007 № 00000372 на сумму 141 086 рублей 73 копейки. За реализованный предпринимателю овес комбинат выставил счет-фактуру от 28.03.2007 № 00000373 на сумму 29 250 рублей. Кроме того, по состоянию на 01.01.2006 за предпринимателем числилась задолженность перед комбинатом в размере 15 898 рублей 94 копеек.

Оплата указанных счетов-фактур и задолженности произведена предпринимателем денежными средствами в сумме 3767 рублей 55 копеек (приходный кассовый ордер комбината от 15.08.2006 № 533) и поставками зерна, в связи с чем им выставлены комбинату счета-фактуры от 08.02.2006 № 5 на сумму 23 989 рублей 49 копеек, от 29.12.2006 № 1910 на сумму 104 217 рублей 8 копеек, от 29.03.2007 № 48 на сумму 172 263 рубля 42 копейки, составлены акт приема-передачи зерна от 08.02.2006 и товарная накладная от 29.03.2007 № 48.

В налоговом учете (книгах учета доходов и расходов) предпринимателя результаты данных хозяйственных операций отражены только в графе расходов.

Стоимость отчужденного в пользу комбината зерна в общей сумме 300 469 рублей 99 копеек вменена инспекцией предпринимателю в качестве дохода, поскольку в регистрах налогового учета финансовые результаты упомянутой передачи надлежащего отражения не нашли.

Согласно пункту 1 статьи 39 Кодекса реализацией товаров, работ или услуг признается соответственно передача на возмездной основе (в том числе обмен товарами, работами или услугами) права собственности на товары, результатов выполненных работ одним лицом для другого лица, возмездное оказание услуг одним лицом другому лицу.

Пунктом 1 статьи 38 Кодекса предусмотрено, что объектом налогообложения являются реализация товаров (работ, услуг), имущество, прибыль, доход, расход или иное обстоятельство, имеющее стоимостную, количественную или физическую характеристику, с наличием которого законодательство о налогах и сборах связывает возникновение у налогоплательщика обязанности по уплате налога. Каждый налог имеет самостоятельный объект налогообложения, определяемый в соответствии с частью второй Кодекса.

Объектом налогообложения по упрощенной системе налогообложения признаются доходы либо доходы, уменьшенные на величину расходов (пункт 1 статьи 346.14 Кодекса).

Из содержания положений главы 26.2 Кодекса усматривается, что в доходах налогоплательщика учитываются подлежащие налоговому учету поступления как в денежной, так и натуральной формах.

Пунктом 1 статьи 346.15 Кодекса установлено, что налогоплательщики при определении объекта налогообложения учитывают доходы от реализации, определяемые в соответствии со статьей 249 Кодекса: доходом от реализации признается выручка от реализации товаров (работ, услуг) как собственного производства, так и ранее приобретенных; выручка от реализации определяется исходя из всех поступлений, связанных с расчетами за реализованные товары (работы, услуги), выраженные в денежной и (или) натуральной формах.

Датой получения доходов признается день поступления денежных средств на счета в банках и (или) в кассу, получения иного имущества (работ, услуг), а также погашения задолженности (оплаты) налогоплательщику иным способом (кассовый метод) (статья 346.17 Кодекса).

Доходы, полученные в натуральной форме, учитываются по рыночным ценам (пункт 4 статьи 346.18 Кодекса).

В данном случае в результате передачи предпринимателем зерна комбинату в счет оплаты стоимости оказанных услуг, а также погашения задолженности за оказанные ранее услуги и поставленные товары у него возник доход от реализации товаров, размер которого определен инспекцией на основе стоимости зерна, отраженной в счетах-фактурах, выставленных предпринимателем комбинату.

Доход в соответствующей сумме подлежит отражению в налоговом учете и включению в объект налогообложения.

Поскольку оспариваемые судебные акты нарушают единообразие в толковании и применении арбитражными судами норм права, они в силу пункта 1 части 1 статьи 304 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации подлежат отмене.

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

#### ПОСТАНОВИЛ:

постановление Восемнадцатого арбитражного апелляционного суда от 26.01.2010 и постановление Федерального арбитражного суда Уральского округа от 13.04.2010 по делу № А07-15311/2009 Арбитражного суда Республики Башкортостан отменить.

Решение Арбитражного суда Республики Башкортостан от 24.09.2009 по указанному делу оставить без изменения.

*Председательствующий А.А. Иванов*

## Ставка земельного налога

Выводы о законности либо незаконности действий налоговой инспекции по возврату излишне уплаченного земельного налога за счет средств бюджета муниципального образования не могут быть сделаны судом без исследования вопроса о том, правомерно ли по существу вынесенное инспекцией решение о возврате земельного налога вследствие применения налогоплательщиком пониженной ставки данного налога.

При этом условием применения налогоплательщиком пониженной ставки земельного налога в соответствии с пунктом 1 статьи 394 Налогового кодекса Российской Федерации является функционирование объектов недвижимого имущества в целях обеспечения жизнедеятельности населенных пунктов и эксплуатации жилищного фонда.

## ПОСТАНОВЛЕНИЕ

Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации

№ 10062/10

Москва, 23 ноября 2010 г.

Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в составе:

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

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

рассмотрел заявления администрации Балаковского муниципального района Саратовской области, Комитета финансов администрации Балаковского муниципального района Саратовской области, администрации муниципального образования город Балаково о пересмотре в порядке надзора решения Арбитражного суда Саратовской области от 30.10.2009 по делу № А57-6986/2009 и постановления Федерального арбитражного суда Поволжского округа от 15.04.2010 по тому же делу.

В заседании приняли участие представители:

от заявителя — администрации муниципального образования город Балаково (истца) — Юрлова М.В.;

от Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 2 по Саратовской области (ответчика) — Ваганенко О.В., Онохин А.В.;

от открытого акционерного общества «Энергокомплекс» (третьего лица) — Харзова О.А.

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

Открытое акционерное общество «Энергокомплекс» (далее — общество «Энергокомплекс», общество) в 2006–2008 годах исчислило и уплатило в бюджет земельный налог по ставке 1,5 процента от кадастровой стоимости занимаемых им земельных участков.

Впоследствии общество представило в Межрайонную инспекцию Федеральной налоговой службы № 2 по Саратовской области (далее — инспекция) уточненные налоговые декларации, в том числе за 2006 год, с уменьшением исчисленной к уплате суммы указанного налога в результате применения пониженной ставки в размере 0,3 процента, установленной на этот период для земельных участков, занятых жилищным фондом и объектами инженерной инфраструктуры жилищно-коммунального комплекса, и обратилось с заявлениями от 16.04.2009 № 432а и от 14.05.2009 № 522 о возврате излишне уплаченных сумм земельного налога.

Рассмотрев данные заявления, основные и уточненные налоговые декларации, инспекция пришла к выводу о переплате обществом земельного налога по платежному поручению от 28.06.2006 и приняла решение от 17.04.2009 № 2155 о зачете части сумм, а также решения от 17.04.2009 № 1439 и от 21.04.2009 № 1487 о возврате оставшихся сумм налога как излишне уплаченных.

На основании упомянутых решений инспекция направила в Управление Федерального казначейства по Саратовской области (далее — казначейство) заявки от 17.04.2009 № 6439ZV000001473 и от 21.04.2009 № 6439ZV000001478 на возврат земельного налога, в соответствии с которыми казначейству предлагалось перечислить с КБК 18210606013101000110 и кода по ОКАТО 63407000000 за счет средств бюджета муниципального образования город Балаково на расчетный счет общества 500 000 рублей и 800 000 рублей соответственно.

Названные заявки инспекции были исполнены казначейством.

Не согласившись с указанными действиями инспекции и казначейства, администрация муниципального образования город Балаково обратилась в Арбитражный суд Саратовской области с заявлением о признании их незаконными.

В качестве третьих лиц, не заявляющих самостоятельных требований относительно предмета спора, к участию в деле привлечены: общество «Энергокомплекс», администрация Балаковского муниципального района Саратовской области, казначейство, Комитет финансов администрации Балаковского муниципального района Саратовской области.

Решением Арбитражного суда Саратовской области от 30.10.2009 заявленное требование удовлетворено частично. Действия инспекции по возврату за счет средств бюджета муниципального образования город Балаково 500 000 рублей и 800 000 рублей земельного налога, уплаченного обществом в 2006 году, признаны незаконными.

При этом суд исходил из того, что все налоговые отчисления по земельному налогу в 2006 году поступали в бюджет Балаковского муниципального района, который не являлся консолидированным бюджетом, в силу чего возврат излишне уплаченного налога из иного источника — бюджета муниципального образования город Балаково — неправомерен.

В части требования о признании незаконными действий казначейства производство по делу прекращено в связи с отказом заявителя от данного требования.

Постановлением Двенадцатого арбитражного апелляционного суда от 26.01.2010 решение суда первой инстанции изменено — из мотивировочной части исключены выводы о наличии оснований для применения обществом в 2006 году пониженной ставки земельного налога в размере 0,3 процента. В остальной части решение суда первой инстанции оставлено без изменения.

При этом суд апелляционной инстанции счел не имеющим юридического значения вопрос о надлежащем бюджете как источнике возврата спорных денежных средств с учетом того, что применение законной ставки налога 1,5 процента не повлекло переплаты налога и, как следствие, не возникло оснований для его возврата.

Федеральный арбитражный суд Поволжского округа постановлением от 15.04.2010 постановление суда апелляционной инстанции отменил, решение суда первой инстанции оставил без изменения.

Таким образом, суды трех инстанций выразили единую позицию по вопросу о незаконности возврата излишне уплаченного земельного налога, но при этом разошлись в юридической оценке оснований неправомерности его возврата.

В заявлениях, поданных в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации, о пересмотре в порядке надзора решения суда первой инстанции и постановления суда кассационной инстанции администрация Балаковского муниципального района Саратовской области, Комитет финансов администрации Балаковского муниципального района Саратовской области просят отменить постановление суда кассационной инстанции, ссылаясь на существенное нарушение прав и законных интересов публичного образования, которое они представляют, и принять по делу новый судебный акт; администрация муниципального образования город Балаково просит решение суда первой инстанции изменить — исключить из его мотивировочной части выводы о наличии у общества в 2006 году права на применение пониженной ставки земельного налога в размере 0,3 процента от кадастровой стоимости земельного участка, постановление суда кассационной инстанции отменить, ссылаясь на нарушение единообразия в толковании и применении норм права, а также на нарушение публичных интересов, постановление суда апелляционной инстанции оставить без изменения.

В отзывах на заявления инспекция и общество просят отменить решение суда первой инстанции, постановления судов апелляционной и кассационной инстанций и передать дело на новое рассмотрение в суд первой инстанции.

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

Согласно подпункту 1 пункта 1 статьи 394 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — Налоговый кодекс) налоговые ставки для исчисления земельного налога устанавливаются нормативными правовыми актами представительных

органов муниципальных образований 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 приобретенных (предоставленных) для жилищного строительства.

В соответствии с подпунктом 2 пункта 1 статьи 394 Налогового кодекса налоговые ставки не могут превышать 1,5 процента в отношении прочих земельных участков.

Аналогичные положения содержатся в решениях Совета депутатов Балаковского муниципального образования от 17.10.2005 № 529, от 17.11.2006 № 128, от 27.11.2007 № 312 «О земельном налоге».

Как установлено судами первой и апелляционной инстанций и следует из материалов дела, общество, заявляя о возврате из местного бюджета излишне уплаченного налога, исходило из того, что на земельных участках, являющихся объектами налогообложения, расположены принадлежащие ему на праве собственности объекты инженерной инфраструктуры, в том числе внутриплощадочные сети теплоснабжения, трубопроводы совмещенной эстакады, туннели эстакад, трубопроводы теплоснабжения, канализация, теплосеть, трубопровод технологический, водопровод, трубопровод умягченной воды и иные сооружения, относящиеся, как оно полагает, к объектам жилищно-коммунального комплекса.

Инспекция согласилась с таким подходом.

Суды первой и кассационной инстанций также пришли к выводу о том, что расположенные на принадлежащих обществу земельных участках объекты инженерной инфраструктуры относятся к жилищно-коммунальному комплексу, в связи с чем применение обществом для исчисления и уплаты земельного налога в 2006 году ставки налога в размере 0,3 процента, а также возврат инспекцией сумм налога как излишне уплаченных являются правомерными.

Однако судами допущено неправильное толкование и применение норм права и не учтено следующее.

Понятие «объекты инженерной инфраструктуры жилищно-коммунального комплекса» в Налоговом кодексе и иных нормативных правовых актах налогового законодательства не определено, поэтому с учетом статьи 11 названного Кодекса данное понятие следует применять в том значении, в каком оно применяется в соответствующих отраслях законодательства.

Согласно пункту 2 статьи 2 Федерального закона от 30.12.2004 № 210-ФЗ «Об основах регулирования тарифов организаций коммунального комплекса» система коммунальной инфраструктуры представляет собой совокупность производственных, имущественных объектов, в том числе трубопроводов и иных объектов, используемых в сфере тепло-, водоснабжения, водоотведения и очистки сточных вод, технологически связанных между собой, расположенных (полностью или частично) в границах территорий муниципальных образований и предназначенных для нужд потребителей этих муниципальных образований.

Понятие «жилищный фонд» раскрыто в пункте 1 статьи 19 Жилищного кодекса Российской Федерации — это совокупность всех жилых помещений, находящихся на территории Российской Федерации.

Как следует из указанных положений, для квалификации определенных объектов недвижимого имущества в качестве объектов инженерной инфраструктуры жилищно-коммунального комплекса необходимо установить, что их функционирование направлено на обеспечение жизнедеятельности населенных пунктов (муниципальных образований), а также тот факт, что они необходимы для эксплуатации жилищного фонда.

В настоящем деле имеются доказательства, свидетельствующие о том, что на участках земли, являющихся объектами обложения названным налогом, расположены принадлежащие обществу сооружения инженерной инфраструктуры коммунального комплекса. Однако доказательства, подтверждающие, что эти земельные участки заняты жилищным фондом и расположенные на них сооружения являются объектами инженерной инфраструктуры жилищно-коммунального комплекса, предназначенными для обслуживания жилищного фонда и используемыми для нужд потребителей жилищного комплекса муниципального образования, в деле отсутствуют.

Суд апелляционной инстанции правомерно основывался на том, что ни инспекцией, ни обществом сведений, подтверждающих принадлежность указанных объектов недвижимого имущества к жилищному фонду и объектам инженерной инфраструктуры жилищно-коммунального комплекса, не представлено; в то же время в деле имеются данные о том, что комплекс расположенных на земельных участках инженерных сооружений используется для оказания коммунальных услуг промышленным предприятиям; такой вид деятельности, как оказание услуг в области жилищно-коммунального хозяйства, уставной целью общества не является; жилищно-коммунальные услуги на территории муниципального образования город Балаково оно не оказывает, в обслуживании жилищного фонда на территории названного муниципального образования его имущество не используется.

Учитывая изложенное, вывод судов первой и кассационной инстанций о правомерности применения обществом налоговой ставки в размере 0,3 процента является необоснованным.

Ссылка судов первой и кассационной инстанций на правовую позицию Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации, выраженную в постановлении Президиума от 30.06.2009 № 1514/09, некорректна, поскольку упомянутая позиция применена к иным обстоятельствам: расположенные на земельном участке здания относятся к жилищному фонду, а остальные объекты — к инженерной инфраструктуре, необходимой для эксплуатации жилищного фонда.

Противоречит законодательству и довод суда кассационной инстанции о том, что администрация муниципального образования город Балаково, не имея полномочий по осуществлению контроля за соблюдением обществом законодательства о налогах и сборах, правильности исчисления им налогов, подлежащих уплате в местный бюджет, не вправе была входить в обсуждение вопроса о правильности применения им пониженных ставок земельного налога.

Согласно статье 53 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации в случаях, предусмотренных федеральным законом, государственные органы, органы местного самоуправления и иные органы вправе обратиться в арбитражный суд в защиту публичных интересов.

В соответствии с частью 1 статьи 137 Налогового кодекса каждое лицо имеет право обжаловать акты налоговых органов ненормативного характера, действия или бездействие их должностных лиц, если, по мнению этого лица, такие акты, действия или бездействие нарушают его права.

Действия инспекции по возврату излишне уплаченного земельного налога за счет средств бюджета муниципального образования город Балаково, основанные на решениях от 17.04.2009 № 1439, от 21.04.2009 № 1487, от 14.05.2009 № 1717, по мнению указанного муниципального образования, ущемляют его права и законные интересы.

Следовательно, администрация муниципального образования город Балаково имеет право обратиться в суд с заявлением о признании действий инспекции по возврату излишне уплаченного земельного налога за счет средств его бюджета незаконными, если эти действия влекут за собой нарушение имущественных прав и интересов муниципального образования. При этом выводы о законности либо незаконности таких действий не могут быть сделаны судом без исследования вопроса о том, правомерно ли по существу вынесенное инспекцией решение о возврате земельного налога вследствие применения налогоплательщиком пониженной ставки данного налога.

Таким образом, постановление суда кассационной инстанции как нарушающее единообразие в толковании и применении арбитражными судами норм права на основании пункта 1 части 1 статьи 304 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации подлежит отмене.

Содержащееся в настоящем постановлении Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации толкование правовых норм является общеобязательным и подлежит применению при рассмотрении арбитражными судами аналогичных дел.

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

#### ПОСТАНОВИЛ:

постановление Федерального арбитражного суда Поволжского округа от 15.04.2010 по делу № А57-6986/2009 Арбитражного суда Саратовской области отменить.

Постановление Двенадцатого арбитражного апелляционного суда от 26.01.2010 по тому же делу оставить без изменения.

*Председательствующий А.А. Иванов*

## Сертификат о происхождении товара

Поскольку таможня не приняла все необходимые меры для устранения сомнений относительно безупречности сертификатов о происхождении товара и содержащихся в них сведений, у нее не было оснований для признания таких сертификатов недействительными и принятия решения о стране происхождения этого товара.

### **ПОСТАНОВЛЕНИЕ Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 9172/10 Москва, 30 ноября 2010 г.**

Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в составе:

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

членов Президиума: Амосова С.М., Валявиной Е.Ю., Витрянского В.В., Вышняк Н.Г., Завьяловой Т.В., Иванниковой Н.П., Исайчева В.Н., Козловой О.А., Маковской А.А., Пановой И.В., Сарбаша С.В., Слесарева В.Л., Чистякова А.И. —

рассмотрел заявление общества с ограниченной ответственностью «Производственное предприятие «Вертикаль» о пересмотре в порядке надзора решения Арбитражного суда Московской области от 30.09.2009 по делу № А41-4534/08, постановления Десятого арбитражного апелляционного суда от 28.12.2009 и постановления Федерального арбитражного суда Московского округа от 23.03.2010 по тому же делу.

В заседании приняли участие представители:

от заявителя — общества с ограниченной ответственностью «Производственное предприятие «Вертикаль» — Абакумов В.А., Абакумова В.В.;

от Ногинской таможни — Бурков С.В., Глазунова О.В., Назарова Л.А., Наумов А.А.

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

Общество с ограниченной ответственностью «Производственное предприятие «Вертикаль» (далее — общество «Вертикаль», общество) обратилось в Арбитражный суд Московской области с заявлением о признании незаконными и отмене решений Ногинской таможни (далее — таможня) от 05.10.2007 № 10126000/12-41/007, № 10126000/12-41/019, № 10126000/12-41/021 (далее — решения таможни) о стране происхождения товара.

Решением Арбитражного суда Московской области от 30.09.2009 в удовлетворении заявленного требования отказано.

Постановлением Десятого арбитражного апелляционного суда от 28.12.2009 решение суда первой инстанции оставлено без изменения.

Федеральный арбитражный суд Московского округа постановлением от 23.03.2010 указанные судебные акты оставил без изменения.

В заявлении, поданном в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации, о пересмотре названных судебных актов в порядке надзора общество «Вертикаль» просит их отменить, ссылаясь на нарушение единообразия в толковании и применении судами норм права, и принять новый судебный акт, не передавая дело на новое рассмотрение.

В отзыве на заявление таможня просит оставить оспариваемые судебные акты без изменения.

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

Как установлено судами и подтверждается материалами дела, между обществом «Вертикаль» и обществом с ограниченной ответственностью «Дельта Вилмар СНГ» (далее — общество «Дельта Вилмар СНГ») заключены внешнеторговые контракты от 20.02.2007 № 022-Т-0207 и от 16.07.2007 № 022-Т-0207А, во исполнение которых по грузовым таможенным декларациям № 10126010/170407/П004630, № 10126010/090607/П007070 и № 10126010/020807/П009680 (далее — грузовые таможенные декларации) общество на Егорьевском таможенном посту Ногинской таможни оформило полученный товар — масло пальмовое твердое рафинированное дезодорированное отбеленное торговой марки Sania (далее — ввезенный товар, пальмовое масло) с применением тарифных преференций, заявив страной его происхождения Украину. В графе 33 декларации указан код Товарной номенклатуры внешнеэкономической деятельности — 151190.

В подтверждение информации о стране происхождения ввезенного товара обществом представлены сертификаты о происхождении товара по форме СТ-1 № 256 серия Б 424661, № 407 серия Б 632649 и № 611 серия Б 632992 и заключения о происхождении товара от 13.04.2007 № ИЛС26/355/2, от 06.06.2007 № ИЛС26/556/3 и от 27.07.2007 № ИЛС26/728/20, выданные Ильичевским предприятием Одесской региональной торгово-промышленной палаты, согласно которым указанный товар подвергнут достаточной переработке на территории Украины.

Общество также представило заключение Украинского научно-исследовательского института масел и жиров Украинской академии аграрных наук от 12.03.2007 № 11/333, в котором сообщается, что полный цикл физической рафинации пальмового масла и его фракций, реализованный обществом «Дельта Вилмар СНГ», идентичен процессам, указанным в Перечне условий, производственных и технологических операций, при выполнении которых товар считается происходящим из той страны, в которой они имели место (приложение 1 к Правилам определения страны происхождения товаров (далее — Правила), утвержденным Решением Совета глав правительств Содружества Независимых Государств от 30.11.2000).

После выпуска пальмового масла в свободное обращение по результатам проверки достоверности заявленных при таможенном оформлении сведений решением таможи от 05.10.2007 № 10126000/051007/64 признаны незаконными и отменены решения Егорьевского таможенного поста Ногинской таможи по грузовым таможенным декларациям о подтверждении заявленной декларантом страны происхождения пальмового масла.

Таможней установлено, что ввезенный товар изготавливается из сырья третьих стран, не являющихся участниками соглашения от 15.04.1994 «О создании зоны свободной торговли» (далее — соглашение) и Протокола от 02.04.1999 «О внесении изменений и дополнений в соглашение от 15.04.1994 «О создании зоны свободной торговли». Согласно Производственному технологическому регламенту на производство рафинированного отбеленного дезодорированного пальмового масла и его фракций производительностью 1500 т/сутки ТР 33268860.001-2006, полученному от производителя данного товара — общества «Дельта Вилмар СНГ», при производстве пальмового масла не выполняются операции центрифугирования и нейтрализации щелочью.

Полагая, что критерий достаточной переработки не выполнен в полном объеме, таможня вынесла оспариваемые решения, в соответствии с которыми страна происхождения ввезенного товара не определена.

Общество «Вертикаль», не согласившись с решениями таможи, обратилось с настоящим заявлением в арбитражный суд.

Отказывая обществу в удовлетворении заявленного требования, суды согласились с выводами таможи о том, что критерии достаточной переработки, установленные для товара с кодом Товарной номенклатуры внешнеэкономической деятельности 1511, не выполнены в полном объеме, поэтому представленные обществом «Вертикаль» сертификаты происхождения товара по форме СТ-1 не могут быть признаны документами, подтверждающими, что страной происхождения пальмового масла является Украина.

Однако судами не учтено следующее.

В силу статьи 29 Таможенного кодекса Российской Федерации (далее — Таможенный кодекс, Кодекс) определение страны происхождения товаров производится в соответствии с положениями главы 6 Кодекса во всех случаях, когда применение мер таможенно-тарифного регулирования и запретов и ограничений, установленных в соответствии с законодательством Российской Федерации о государственном регулировании внешнеторговой деятельности, зависит от страны происхождения товаров. Правила определения страны происхождения товаров устанавливаются в целях применения тарифных преференций либо неpreferенциальных мер торговой политики.

Страна происхождения товаров, происходящих из государств — участников соглашения и находящихся в торговом обороте между этими государствами, определяется на основании Правил, согласно пункту 1 которых страной происхождения товара считается государство — участник соглашения, где товар был полностью произведен или подвергнут достаточной обработке (переработке).

Пунктом 1 статьи 37 Таможенного кодекса определено, что при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации документ, подтверждающий страну происхождения товаров, представляется в случае, если стране происхождения данных товаров Российская Федерация предоставляет тарифные преференции в соответствии с международными договорами Российской Федерации или законодательством Российской Федерации. При этом предоставление тарифных преференций может быть обусловлено необходимостью представления сертификата о происхождении товара по определенной форме, предусмотренной международными договорами Российской Федерации или законодательством Российской Федерации.

Пунктом 11 Правил установлено, что при экспорте товаров из государств — участников соглашения сертификат о происхождении товара формы СТ-1 выдается органом, уполномоченным в соответствии с национальным законодательством государства-экспортера.

Согласно Правилам сертификат о происхождении товара является документом, однозначно свидетельствующим о стране его происхождения.

Из положений пунктов 4, 5 статьи 36 Кодекса и пункта 16 Правил следует, что в случае возникновения сомнений относительно безупречности сертификата или содержащихся в нем сведений таможенный орган страны ввоза товара может обратиться к уполномоченному органу, удостоверявшему сертификат, или к компетентным органам страны происхождения товара с мотивированной просьбой сообщить дополнительные либо уточняющие сведения, включая просьбы, связанные с простыми выборочными проверками сертификатов.

Полномочиями по самостоятельной оценке оснований выдачи сертификатов о происхождении товара таможенные органы указанными нормативными правовыми актами не наделены.

В настоящем деле таможня данным правом не воспользовалась, на момент вынесения решений о стране происхождения пальмового масла никаких запросов в уполномоченные органы не направляла, а также не доказала, что предоставленные сертификаты оформлены ненадлежащим образом либо относятся к другому товару, отличному от представленного для таможенного оформления.

Частью 5 статьи 200 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации установлено, что обязанность доказывания соответствия оспариваемого ненормативного правового акта закону или иному нормативному правовому акту, законности принятия оспариваемого решения, совершения оспариваемых действий (бездействия), наличия у органа или лица надлежащих полномочий на принятие оспариваемого акта, решения, совершение оспариваемых действий (бездействия), а также обстоятельств, послуживших основанием для принятия оспариваемого акта, решения, совершения оспариваемых действий (бездействия), возлагается на орган или лицо, которые приняли акт, решение или совершили действия (бездействие).

Поскольку таможня не приняла всех необходимых мер для устранения сомнений относительно безупречности сертификатов о происхождении ввезенного товара и

содержащихся в них сведений, у нее не было оснований признавать такие сертификаты недействительными и принимать оспариваемые решения о стране происхождения этого товара.

При названных обстоятельствах обжалуемые судебные акты нарушают единообразие в толковании и применении арбитражными судами норм права, поэтому на основании пункта 1 части 1 статьи 304 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации подлежат отмене.

Содержащееся в настоящем постановлении Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации толкование правовых норм является общеобязательным и подлежит применению при рассмотрении арбитражными судами аналогичных дел.

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 30.09.2009 по делу № А41-4534/08, постановление Десятого арбитражного апелляционного суда от 28.12.2009 и постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 23.03.2010 по тому же делу отменить.

Заявление общества с ограниченной ответственностью «Производственное предприятие «Вертикаль» удовлетворить.

Решения Ногинской таможни от 05.10.2007 № 10126000/12-41/007, № 10126000/12-41/019, № 10126000/12-41/021 о стране происхождения товара признать незаконными и отменить.

*Председательствующий А.А. Иванов*

## **Льготы педагогическим работникам**

В соответствии с пунктом 5 статьи 55 Закона Российской Федерации «Об образовании» расходы, связанные с реализацией льгот педагогическим работникам, проживающим в сельской местности, подлежат взысканию за счет средств федерального бюджета.

---

### **ПОСТАНОВЛЕНИЕ Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 10430/10 Москва, 23 ноября 2010 г.**

Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в составе:

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

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

рассмотрел заявление Министерства финансов Амурской области о пересмотре в порядке надзора решения Арбитражного суда города Москвы от 24.02.2010 по делу № А40-142072/09-65-756 и постановления Федерального арбитражного суда Московского округа от 27.05.2010 по тому же делу.

В заседании приняли участие представители Министерства финансов Российской Федерации (ответчика) — Каширских Н.В., Смирнова Я.М., Ячевская С.В.

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

Министерство финансов Амурской области обратилось в Арбитражный суд города Москвы с иском к Российской Федерации в лице Министерства финансов Российской Федерации и Управлению Федерального казначейства по Амурской области о взыскании 3 235 781 рубля 92 копеек расходов, связанных с реализацией мер социальной поддержки работников, проживающих в сельской местности, на основании Закона Российской Федерации от 10.07.1992 № 3266-1 «Об образовании» (далее — Закон об образовании).

Решением Арбитражного суда города Москвы от 24.02.2010 в удовлетворении иска отказано.

Федеральный арбитражный суд Московского округа постановлением от 27.05.2010 решение суда первой инстанции оставил без изменения.

Отказывая в удовлетворении иска, суды исходили из того, что согласно пункту 5 статьи 55 Закона об образовании педагогические работники, проживающие в сельской местности, имеют право на бесплатную жилую площадь с отоплением и освещением. Приведенная норма регулирует вопросы предоставления данной категории граждан бесплатно именно жилого помещения с подведенными к нему соответствующими коммуникациями, а не меру социальной поддержки педагогических работников в виде бесплатного пользования отоплением и освещением.

На органы местного самоуправления возложена обязанность предоставлять педагогическим работникам льготу в виде бесплатного жилья с отоплением и освещением, то есть предоставлять благоустроенное помещение, а не льготы по оплате коммунальных услуг.

В силу статьи 1 Закона Амурской области от 05.12.2005 № 99-ОЗ «О социальной поддержке граждан отдельных категорий» право на получение социальной поддержки имеют граждане, являющиеся специалистами государственных и муниципальных организаций, учреждений, финансируемых за счет средств областного и местных бюджетов, проживающие и работающие в сельской местности, поселках городского типа (рабочих поселках). Согласно статье 9 данного Закона финансирование расходов на предоставление мер социальной поддержки осуществляется за счет средств областного бюджета.

Суды пришли к выводу о том, что взыскание спорных расходов за счет бюджета Амурской области соответствует федеральному законодательству и законодательству субъекта Российской Федерации.

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

В отзывах на заявление Министерство финансов Российской Федерации и Управление Федерального казначейства по Амурской области просят оставить оспариваемые судебные акты без изменения как соответствующие действующему законодательству.

Проверив обоснованность доводов, изложенных в заявлении, отзыве на него и выступлении присутствующего в заседании представителя участвующего в деле лица, Президиум считает, что заявление подлежит удовлетворению ввиду следующего.

В 2008, 2009 годах на основании судебных актов, вынесенных Арбитражным судом Амурской области, судами общей юрисдикции за счет казны Амурской области осуществлялась оплата исполнительных листов о взыскании в пользу физических и юридических лиц расходов, связанных с предоставлением педагогическим работникам мер социальной поддержки, предусмотренных пунктом 5 статьи 55 Закона об образовании.

Обращение Министерства финансов Амурской области к Министерству финансов Российской Федерации о компенсации за счет средств федерального бюджета

та расходов областного бюджета, связанных с предоставлением льгот по оплате жилищно-коммунальных услуг педагогическим работникам, работающим и проживающим в сельской местности, оставлено без удовлетворения в связи с тем, что данная мера социальной поддержки относится к компетенции органов государственной власти субъектов Российской Федерации и муниципальных образований.

В силу пункта 5 статьи 55 Закона об образовании педагогические работники образовательных учреждений имеют право на бесплатную жилую площадь с отоплением и освещением в сельской местности, рабочих поселках (поселках городского типа).

Согласно статье 2 Федерального закона от 06.05.2003 № 52-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в Закон Российской Федерации «Об основах жилищной политики» и другие законодательные акты Российской Федерации в части совершенствования системы оплаты жилья и коммунальных услуг» (далее — Федеральный закон от 06.05.2003 № 52-ФЗ) размер, условия и порядок возмещения расходов на предоставление льгот по оплате жилья и коммунальных услуг, определенных абзацем третьим пункта 5 статьи 55 Закона об образовании, устанавливаются законодательными актами субъектов Российской Федерации и учитываются в межбюджетных отношениях.

В соответствии с пунктом 1 статьи 85 Бюджетного кодекса Российской Федерации (в редакции, действующей с 01.01.2005) расходные обязательства субъектов Российской Федерации возникают в результате принятия законов и (или) иных нормативных правовых актов субъектов Российской Федерации при осуществлении органами государственной власти субъектов Российской Федерации полномочий по предметам ведения субъектов Российской Федерации и по предметам совместного ведения, указанных в пунктах 2 и 5 статьи 26.3 Федерального закона от 06.10.1999 № 184-ФЗ «Об общих принципах организации законодательных (представительных) и исполнительных органов государственной власти субъектов Российской Федерации» (далее — Федеральный закон от 06.10.1999 № 184-ФЗ).

В силу пункта 7 статьи 26.3 Федерального закона от 06.10.1999 № 184-ФЗ полномочия Российской Федерации по предметам ведения Российской Федерации, а также полномочия Российской Федерации по предметам совместного ведения Российской Федерации и субъектов Российской Федерации, не предусмотренные пунктом 2 названной статьи, могут передаваться для осуществления органам государственной власти субъектов Российской Федерации федеральными законами. Финансовое обеспечение реализации указанных отдельных полномочий, переданных органам государственной власти субъектов Российской Федерации, осуществляется за счет субвенций из федерального бюджета.

Между тем статья 26.3 Федерального закона от 06.10.1999 № 184-ФЗ не относит к полномочиям субъекта Российской Федерации, подлежащим финансированию за счет собственных средств бюджета субъекта Российской Федерации, финансирование расходов в связи с предоставлением педагогическим работникам, проживающим и работающим в сельской местности, льгот по оплате жилья и коммунальных услуг.

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

Конституционный Суд Российской Федерации в определении от 08.02.2007 № 322-О-П указал, что норма абзаца третьего пункта 5 статьи 55 Закона об образовании (в редакции Федерального закона от 22.08.2004 № 122-ФЗ) не привнесла каких-либо изменений в порядок реализации закрепленной в ней меры социальной поддержки, предусмотренной для педагогических работников образовательных учреждений, работающих и проживающих в сельской местности, рабочих поселках (поселках городского типа), и, по сути, воспроизвела правовое регулирование, содержащееся в Федеральном законе от 06.05.2003 № 52-ФЗ. Российская Федерация, как следует из названных нормативных правовых актов, не устранилась до 01.01.2005 и не устраняется после этой даты, когда вступил в силу Федеральный закон от 22.08.2004 № 122-ФЗ, от обязанности по финансовому обеспечению предоставления установленного абзацем третьим пункта 5 статьи 55 Закона об образовании уровня мер социальной поддержки.

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

Содержащееся в настоящем постановлении Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации толкование правовых норм является общеобязательным и подлежит применению при рассмотрении арбитражными судами аналогичных дел.

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 24.02.2010 по делу № А40-142072/09-65-756 и постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 27.05.2010 по тому же делу отменить.

Взыскать с Российской Федерации за счет средств казны в пользу Министерства финансов Амурской области 3 235 781 рубль 92 копейки.

*Председательствующий А.А. Иванов*