

## ПРИМЕНЕНИЕ НАЛОГОВОГО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА

### Рассмотрение материалов налоговой проверки

Нарушение существенных условий процедуры рассмотрения материалов налоговой проверки, установленных пунктом 14 статьи 101 Налогового кодекса Российской Федерации, является основанием для отмены вышестоящим налоговым органом или судом решения налогового органа о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решения об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения.

К таким существенным условиям относится обеспечение возможности лица, в отношении которого проводилась проверка, участвовать в процессе рассмотрения материалов налоговой проверки лично и (или) через своего представителя и обеспечение возможности налогоплательщика представить объяснения.

---

### ПОСТАНОВЛЕНИЕ

**Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации**

**№ 10519/10**

**Москва, 13 января 2011 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., 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. —

рассмотрел заявление общества с ограниченной ответственностью «Моэллер Электрик Продукцион» о пересмотре в порядке надзора постановления Федерального арбитражного суда Московского округа от 20.05.2010 по делу № А41-24669/09 Арбитражного суда Московской области.

В заседании приняли участие представители:

от заявителя — общества с ограниченной ответственностью «Моэллер Электрик Продукцион» — Сидоров И.С.;

от Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 21 по Московской области — Авдеева Н.А., Горелова Е.А., Французов А.В.

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

Межрайонной инспекцией Федеральной налоговой службы № 21 по Московской области (далее — инспекция) проведена камеральная налоговая проверка пред-

ставленной обществом с ограниченной ответственностью «Моэллер Электрик Продукцион» (далее — общество) налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость за II квартал 2008 года.

По результатам этой проверки инспекцией составлен акт от 29.10.2008 № 964/328 и направлено уведомление от 29.10.2008 № 561 о его рассмотрении 10.12.2008, полученное обществом 18.11.2008.

На упомянутый акт проверки общество представило разногласия от 05.12.2008.

В дальнейшем инспекцией вынесены решение от 22.12.2008 № 8/04/2661 о продлении срока рассмотрения материалов проверки и решение от 22.01.2009 № 14 о проведении дополнительных мероприятий налогового контроля.

С учетом результатов дополнительных мероприятий налогового контроля инспекция приняла решение от 24.02.2009 № 70/15-12/0030 об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения (далее — решение инспекции), в котором содержится вывод о завышении на 1 125 098 рублей суммы налога на добавленную стоимость, предъявленной обществом к возмещению из бюджета.

Апелляционная жалоба общества на решение инспекции оставлена Управлением Федеральной налоговой службы по Московской области без удовлетворения.

Общество обратилось в Арбитражный суд Московской области с заявлением о признании недействительным решения инспекции.

Решением Арбитражного суда Московской области от 05.10.2009 требование общества удовлетворено.

Постановлением Десятого арбитражного апелляционного суда от 28.01.2010 решение суда первой инстанции оставлено без изменения.

Федеральный арбитражный суд Московского округа постановлением от 20.05.2010 решение суда первой инстанции и постановление суда апелляционной инстанции отменил, в удовлетворении требования общества отказал.

В заявлении, поданном в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации, о пересмотре в порядке надзора постановления суда кассационной инстанции общество просит отменить его как нарушающее единообразие в толковании и применении арбитражными судами норм права и оставить без изменения решение суда первой и постановление суда апелляционной инстанций.

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

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

В соответствии с пунктом 14 статьи 101 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — Кодекс) несоблюдение должностными лицами налоговых органов

требований, установленных Кодексом, может являться основанием для отмены решения налогового органа вышестоящим налоговым органом или судом. Нарушение существенных условий процедуры рассмотрения материалов налоговой проверки является основанием для отмены вышестоящим налоговым органом или судом решения налогового органа о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решения об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения. К таким существенным условиям относится обеспечение возможности лица, в отношении которого проводилась проверка, участвовать в процессе рассмотрения материалов налоговой проверки лично и (или) через своего представителя и обеспечение возможности налогоплательщика представить объяснения.

Таким образом, участие лица, в отношении которого проводилась налоговая проверка, в рассмотрении имеющихся у налогового органа материалов должно быть обеспечено на всех стадиях осуществления налогового контроля.

В материалах дела имеются уведомление инспекции от 29.10.2008 № 561 о рассмотрении акта камеральной налоговой проверки от 29.10.2008 № 964/328 и протокол от 12.12.2008 № 771 о рассмотрении инспекцией возражений (объяснений) общества и материалов проверки с участием его представителя.

Каких-либо данных об уведомлении инспекцией общества о рассмотрении материалов налоговой проверки с учетом информации, полученной в результате проведенных дополнительных мероприятий налогового контроля, в материалах дела нет.

Суд апелляционной инстанции отметил, что общество о времени и месте рассмотрения результатов дополнительных мероприятий налогового контроля извещено не было и фактически было лишено возможности представить свои пояснения и возражения с учетом этих результатов, что является безусловным основанием для отмены решения инспекции.

Суд кассационной инстанции этот вывод суда апелляционной инстанции не опроверг.

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

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 Московского округа от 20.05.2010 по делу № А41-24669/09 Арбитражного суда Московской области отменить.

Решение Арбитражного суда Московской области от 05.10.2009 и постановление Десятого арбитражного апелляционного суда от 28.01.2010 по указанному делу оставить без изменения.

*Председательствующий А.А. Иванов*

## Налоговая проверка банка

Поскольку порядок контроля исполнения кредитными организациями обязанностей, установленных Налоговым кодексом Российской Федерации, федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов, по согласованию с Центральным банком Российской Федерации до настоящего времени не утвержден, а право на осуществление такого контроля путем проведения выездных налоговых проверок налоговым органам не предоставлено, требование инспекции, выставленное на основании решения о назначении проверки самого банка без надлежащих оснований, исполнению не подлежит.

---

### ПОСТАНОВЛЕНИЕ

Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации

№ 11515/10

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., 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., Петровой С.М., Сарбаша С.В., Слесарева В.Л., Юхнея М.Ф. —

рассмотрел заявление открытого акционерного общества «Газпромбанк» в лице филиала в городе Краснодаре о пересмотре в порядке надзора постановления Федерального арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 21.05.2010 по делу № А32-46798/2009-33/633 Арбитражного суда Краснодарского края.

В заседании приняли участие представители:

от заявителя — открытого акционерного общества «Газпромбанк» — Попов Т.Д., Сальников А.В.;

от Инспекции Федеральной налоговой службы по городу Новороссийску — Щербина В. А.

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

Межрайонной инспекцией Федеральной налоговой службы № 6 по Краснодарскому краю (далее — инспекция) принято решение от 25.09.2009 № 18 о проведении проверки дополнительного офиса филиала открытого акционерного обще-

ства «Газпромбанк» в городе Краснодаре (далее — банк) по вопросам выполнения обязанностей, предусмотренных статьями 45, 46, 60, 76, 86, 132–135 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — Кодекс), и контроля за кассовой дисциплиной за период с 01.03.2008 по 30.09.2009.

На основании данного решения банку направлено требование от 08.10.2009 № 11/122 о представлении до 14.10.2009 ряда документов.

Банк, полагая, что при назначении указанной проверки инспекция вышла за пределы допустимых законодательством о налогах и сборах форм налогового контроля, обратился в Арбитражный суд Краснодарского края с заявлением о признании недействительными решения и требования инспекции.

Решением Арбитражного суда Краснодарского края от 10.12.2009 заявленные требования удовлетворены.

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

При этом суды исходили из того, что фактически инспекцией назначена выездная налоговая проверка по вопросу исполнения банком обязанностей, предусмотренных статьями 46, 60, 76, 86 Кодекса, полномочиями на проведение которых налоговые органы не наделены.

Федеральный арбитражный суд Северо-Кавказского округа постановлением от 21.05.2010 решение суда первой и постановление суда апелляционной инстанций отменил, в удовлетворении требований банка отказал. По мнению суда, инспекция имела право проверить исполнение банком обязанностей, предусмотренных Кодексом. Контрольные мероприятия, назначенные инспекцией, являются иными мероприятиями налогового контроля и направлены на проверку соблюдения банком установленных налоговым законодательством обязанностей.

В заявлении, поданном в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации, о пересмотре в порядке надзора постановления суда кассационной инстанции банк просит его отменить, ссылаясь на нарушение единообразия в толковании и применении арбитражными судами норм права, и оставить без изменения судебные акты первой и апелляционной инстанций.

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

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

Право налоговых органов на проведение налоговых проверок в установленном Кодексом порядке предусмотрено подпунктом 2 пункта 1 статьи 31 Кодекса.

Согласно статье 87 Кодекса налоговые органы вправе проводить камеральные и выездные налоговые проверки в отношении налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов.

Проверка соблюдения кредитной организацией статей 60, 76, 86 Кодекса путем проведения выездной налоговой проверки законодательством о налогах и сборах не предусмотрена. Такая проверка может осуществляться другими методами, определенными законодательством.

Отказывая в удовлетворении требований банка, суд кассационной инстанции счел назначенную инспекцией проверку формой налогового контроля по проверке исполнения банком установленных Кодексом обязанностей, осуществление которого предусмотрено пунктом 15 статьи 7 Закона Российской Федерации от 21.03.1991 № 943-1 «О налоговых органах Российской Федерации».

Вместе с тем названным Законом налоговым органам предоставлено право контролировать выполнение кредитными организациями установленных Налоговым кодексом Российской Федерации обязанностей в порядке, утверждаемом федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов, по согласованию с Центральным банком Российской Федерации. Налоговые органы вправе получать доступ к информации, составляющей банковскую тайну, в пределах, необходимых для осуществления такого контроля.

Судами установлено, что требованием от 08.10.2009 № 11/122 инспекция обязала банк представить банковские документы дня, выписки по лицевым счетам налогоплательщиков, выписки по внутреннему и внешнему корреспондентским счетам, журнал регистрации инкассовых поручений, книгу регистрации открытых (закрытых) счетов, юридические дела налогоплательщиков и юридические дела дополнительного офиса.

Статьей 86 Кодекса определены основания, при которых налоговый орган вправе запрашивать у банков информацию о наличии счетов, об остатках денежных средств по ним, а также выписки операций по счетам. К таковым основаниям этой статьей отнесены мероприятия налогового контроля в отношении организаций или индивидуальных предпринимателей (применительно к счетам которых и запрашивается у банка соответствующая информация), осуществление налоговым органом процедуры принудительного взыскания налоговой задолженности, а также принятие решения о приостановлении операций по счетам.

Таким образом, из содержания названной нормы права следует, что перечисленные выше документы могут быть запрошены налоговым органом у банка только по указанным основаниям в отношении конкретного налогоплательщика. В этом случае банк обязан предоставить соответствующую информацию налоговому органу по его мотивированному запросу. Иных случаев для запроса в банках упомянутых документов данной нормой не предусмотрено.

Закон Российской Федерации «О налоговых органах в Российской Федерации», Налоговый кодекс Российской Федерации не предоставили налоговым органам

право на осуществление контроля исполнения банками обязанностей, предусмотренных статьями 46, 60, 76, 86 Кодекса, путем проведения выездных налоговых проверок. Порядок контроля исполнения кредитными организациями этих обязанностей федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов, по согласованию с Центральным банком Российской Федерации до настоящего времени не утвержден.

Поскольку основанием для выставления банку оспариваемого требования явилось решение инспекции от 25.09.2009 № 18 о назначении проверки самого банка, при этом иные надлежащие основания, подтверждающие необходимость представления банком информации о своих клиентах и связанные с целями и задачами налоговых органов, отсутствуют, требование инспекции от 08.10.2009 № 11/122 не подлежит исполнению как незаконное.

При таких обстоятельствах оспариваемое постановление суда кассационной инстанции нарушает единообразие в толковании и применении арбитражными судами норм права, поэтому в силу 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 Северо-Кавказского округа от 21.05.2010 по делу № А32-46798/2009-33/633 Арбитражного суда Краснодарского края отменить.

Решение Арбитражного суда Краснодарского края от 10.12.2009 и постановление Пятнадцатого арбитражного апелляционного суда от 19.02.2010 по указанному делу оставить без изменения.

*Председательствующий А.А. Иванов*

## Право на вычет по НДС

При исчислении налога на добавленную стоимость с предварительной оплаты по ставке 18 процентов и при последующей поставке в счет этой оплаты товара, операции по реализации которого облагаются налогом по ставке 10 процентов, налогоплательщик вправе в периоде реализации заявить налоговый вычет в полном размере налога, исчисленного с суммы предварительной оплаты.

Налоговый кодекс Российской Федерации в отношении указанной ситуации не устанавливает требования о необходимости подачи уточненной налоговой декларации за период, в котором был исчислен налог на добавленную стоимость с суммы предварительной оплаты.

---

## ПОСТАНОВЛЕНИЕ

Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации

№ 10120/10

Москва, 25 января 2011 г.

Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в составе:

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

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

рассмотрел заявление общества с ограниченной ответственностью «КОМОС ГРУПП» о пересмотре в порядке надзора решения Арбитражного суда Удмуртской Республики от 11.12.2009 по делу № А71-14529/2009 и постановления Федерального арбитражного суда Уральского округа от 01.06.2010 по тому же делу.

В заседании приняли участие представители:

от заявителя — общества с ограниченной ответственностью «КОМОС ГРУПП» — Байдуганова Е.Г., Ведерникова Е.Ю.;

от Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам по Удмуртской Республике — Злобин А.В., Куликов А.Ю., Хабибуллин М.М.

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

Общество с ограниченной ответственностью «КОМОС ГРУПП» (далее — общество «КОМОС ГРУПП», общество) обратилось в Арбитражный суд Удмуртской



Республики с заявлением о признании недействительным решения Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам по Удмуртской Республике (далее — инспекция) от 31.08.2009 № 8 (далее — решение инспекции) об отказе в возмещении 14 130 965 рублей налога на добавленную стоимость, принятого по результатам камеральной налоговой проверки налоговой декларации по названному налогу за I квартал 2009 года.

Основанием для принятия указанного решения послужили следующие обстоятельства.

Между обществом «КОМОС ГРУПП» и обществом с ограниченной ответственностью «Глазовский комбикормовый завод» был заключен договор от 01.09.2008 № 171/2008 поставки сырья (далее — договор от 01.09.2008), в соответствии с которым общество «КОМОС ГРУПП» приняло на себя обязательство по поставке сырья (зерна, шрота, отрубей и т.д.). Ассортимент поставляемого товара, его количество, объем каждой партии и цена подлежали согласованию сторонами в дополнительных соглашениях. Наряду с товаром, операции по реализации которого подлежат обложению налогом на добавленную стоимость по ставке 18 процентов, по договору от 01.09.2008 предполагался к поставке также товар, указанный в пункте 2 статьи 164 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — Кодекс), в отношении которого установлена ставка налога 10 процентов.

Обществом с ограниченной ответственностью «Глазовский комбикормовый завод» 18.09.2008 осуществлена предварительная оплата по договору от 01.09.2008 в сумме 630 027 393 рубля 60 копеек. На момент получения оплаты ассортимент, количество и цена подлежавшего поставке товара сторонами не были согласованы и, как следствие, общество «КОМОС ГРУПП» не имело возможности определить, какова будет доля товара, операции по реализации которого подлежат обложению налогом на добавленную стоимость по ставке 10 процентов. Приняв во внимание это обстоятельство и учитывая согласно подпункту 2 пункта 1 статьи 167 Кодекса сумму предварительной оплаты при расчете данного налога за III квартал 2008 года, общество «КОМОС ГРУПП» исчислило с нее налог в сумме 96 105 873 рубля 60 копеек по ставке 18 процентов.

В соответствии с дополнительными соглашениями к договору от 01.09.2008, которые были заключены в ноябре 2008 — марте 2009 года, общество «КОМОС ГРУПП» поставило в I квартале 2009 года продукцию на общую сумму 250 596 454 рубля 99 копеек, в том числе товаров, операции по реализации которых облагаются налогом на добавленную стоимость по ставке 10 процентов, — на сумму 229 274 907 рублей 71 копейка.

Исчислив 20 843 173 рубля 43 копейки упомянутого налога с операций по реализации товаров, облагаемых по ставке 10 процентов, общество «КОМОС ГРУПП», руководствуясь пунктом 8 статьи 171 и пунктом 6 статьи 172 Кодекса, в декларации за I квартал 2009 года также заявило налоговый вычет в размере 34 974 138 рублей 46 копеек, который представлял собой сумму налога, исчисленную по ставке 18 процентов с предварительной оплаты, в счет которой был поставлен указанный товар.

С учетом названных показателей общество предъявило требование о возмещении 14 130 965 рублей налога на добавленную стоимость.

Отказывая в возмещении, инспекция исходила из того, что сумма, заявленная к возмещению, представляет собой сумму данного налога, излишне исчисленную при расчете налога за III квартал 2008 года ввиду необоснованного применения ставки 18 процентов в отношении той части предварительной оплаты, в счет которой в последующем был поставлен товар, операции по реализации которого облагаются по ставке 10 процентов. В этом случае, по мнению инспекции, общество «КОМОС ГРУПП» должно было представить уточненную налоговую декларацию за III квартал 2008 года с уменьшением в ней в соответствующей части суммы налога на добавленную стоимость, исчисленной с предварительной оплаты.

Решением Арбитражного суда Удмуртской Республики от 11.12.2009 обществу «КОМОС ГРУПП» в удовлетворении заявленного требования отказано.

Постановлением Семнадцатого арбитражного апелляционного суда от 25.02.2010 решение суда первой инстанции отменено, решение инспекции признано недействительным.

Федеральный арбитражный суд Уральского округа постановлением от 01.06.2010 постановление суда апелляционной инстанции отменил, решение суда первой инстанции оставил без изменения.

В заявлении, поданном в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации, о пересмотре в порядке надзора решения суда первой инстанции и постановления суда кассационной инстанции общество «КОМОС ГРУПП», ссылаясь на нарушение судами единообразия в толковании и применении норм материального права, просит их отменить и оставить в силе постановление суда апелляционной инстанции.

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 названные судебные акты подлежат отмене по следующим основаниям.

Отказывая в удовлетворении требования общества «КОМОС ГРУПП», суды первой и кассационной инстанций сослались на положение пункта 4 статьи 164 Кодекса, согласно которому при получении оплаты в счет предстоящих поставок товаров налоговая ставка определяется как процентное отношение налоговой ставки, предусмотренной пунктом 2 или пунктом 3 статьи 164 Кодекса, к налоговой базе, принятой за 100 и увеличенной на соответствующий размер налоговой ставки.

Суды пришли к выводу, что налогоплательщик не вправе произвольно выбирать ставку налога на добавленную стоимость, подлежащую применению при его ис-

числении с суммы предварительной оплаты. Несмотря на то что в момент получения оплаты общество «КОМОС ГРУПП» не могло определить общую стоимость подлежащей поставке продукции, операции по реализации которой облагаются по ставке 10 процентов, оно тем не менее в целях выполнения требования пункта 4 статьи 164 Кодекса о применении надлежащей ставки должно было после отгрузки товара и определения указанного показателя подать уточненную декларацию за III квартал 2008 года. В этой декларации общество было вправе, применив в отношении соответствующей суммы предварительной оплаты надлежащую ставку 10 процентов, заявить об уменьшении исчисленной суммы названного налога и о ее возврате. Общество данным правом не воспользовалось.

Таким образом, поскольку в силу пункта 4 статьи 164 Кодекса право на вычет возникло только в отношении суммы налога на добавленную стоимость, подлежащей исчислению с предварительной оплаты с применением ставки 10 процентов, то соответственно общество «КОМОС ГРУПП» при исчислении этого налога за период, в котором была произведена реализация товара в счет указанной оплаты, не вправе было заявлять вычет в большем размере. То есть, по мнению судов первой и кассационной инстанций, в рассматриваемой ситуации право на возврат налога на добавленную стоимость, излишне исчисленного с суммы предварительной оплаты, могло быть реализовано обществом «КОМОС ГРУПП» только исключительно путем подачи уточненной налоговой декларации за III квартал 2008 года.

Однако суды не учли следующее.

Вывод о необходимости подачи уточненной декларации был сделан судами без учета положений статей 54 и 81 Кодекса, устанавливающих основание, при котором возникает обязанность по предоставлению уточненной налоговой декларации. В силу указанных статей эта обязанность возникает при обнаружении налогоплательщиком в поданной им декларации факта неотражения или неполноты: отражения сведений, а также ошибок, приводящих к занижению суммы налога, подлежащей уплате; перерасчет налога в этом случае производится за период, в котором были совершены указанные ошибки (искажения).

Данное основание в рассматриваемом деле отсутствует.

Необходимость подачи уточненной декларации не следует также и из положений пункта 8 статьи 171 и пункта 6 статьи 172 Кодекса, согласно которым налог на добавленную стоимость, исчисленный с суммы предварительной оплаты, полученной в счет предстоящей поставки товаров, подлежит вычету с даты отгрузки соответствующих товаров. Каких-либо ограничений в части размера этого налогового вычета, а именно возможности его применения лишь в сумме, равной налогу, исчисленному с операции по реализации товаров, поставленных в счет указанной оплаты, названные положения Кодекса не содержат. Данные нормы устанавливают только два условия применения рассматриваемого налогового вычета: исчисление налога на добавленную стоимость с суммы предварительной оплаты и осуществление отгрузки товаров в счет данной оплаты. Эти требования обществом соблюдены.

При указанных обстоятельствах вывод суда апелляционной инстанции о неправомерности отказа инспекции в возмещении 14 130 965 рублей налога на добавленную стоимость по декларации за I квартал 2009 года является правильным.

Инспекцией при рассмотрении дела в порядке надзора указано на то, что обществом «КОМОС ГРУПП» после подачи заявления о пересмотре судебных актов в порядке надзора была представлена уточненная налоговая декларация за III квартал 2008 года, в которой вместо ставки 18 процентов в отношении соответствующей суммы предварительной оплаты была применена ставка 10 процентов, что повлекло уменьшение первоначально исчисленной суммы налога на добавленную стоимость за указанный налоговый период на 27 088 000 рублей. Факт излишней уплаты названного налога в упомянутой сумме инспекцией подтвержден, данная переплата зачтена в счет исполнения налоговых обязанностей за иные периоды, спорное имущественное право общества «КОМОС ГРУПП» восстановлено.

Принимая во внимание необходимость проверки указанного довода инспекции, дело подлежит передаче на новое рассмотрение в арбитражный 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, пунктом 2 части 1 статьи 305, статьей 306 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации

**ПОСТАНОВИЛ:**

решение Арбитражного суда Удмуртской Республики от 11.12.2009 по делу № А71-14529/2009, постановление Семнадцатого арбитражного апелляционного суда от 25.02.2010 и постановление Федерального арбитражного суда Уральского округа от 01.06.2010 по тому же делу отменить.

Дело направить на новое рассмотрение в Арбитражный суд Удмуртской Республики.

*Председательствующий В.Н. Исайчев*

## **Оплата НДС при проведении зачета взаимных требований**

Согласно пункту 4 статьи 168 Налогового кодекса Российской Федерации в редакции, действовавшей в 2007–2008 годах, сумма налога на добавленную стоимость, предъявленная покупателю товаров (работ, услуг) при зачете взаимных требований, должна уплачиваться на основании платежного поручения на перечисление денежных средств.

Выполнение предусмотренных пунктом 1 статьи 172 Налогового кодекса Российской Федерации условий для применения налогового вычета сумм налога на добавленную стоимость (наличие счета-фактуры и принятие товара на учет) не может исключить соблюдение покупателем иных положений Кодекса, возлагающих на него соответствующие обязанности, в том числе и предусмотренные пунктом 4 статьи 168 Кодекса.

### **ПОСТАНОВЛЕНИЕ**

**Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации**

**№ 10447/10**

**Москва, 28 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., Дедова Д.И., Завьяловой Т.В., Зориной М.Г., Ивановой Н.П., Исайчева В.Н., Козловой О.А., Маковской А.А., Першутова А.Г., Сарбаша С.В., Юхнея М.Ф. —

рассмотрел заявление Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 3 по Кемеровской области о пересмотре в порядке надзора решения Арбитражного суда Кемеровской области от 23.10.2009 по делу № А27-15499/2009, постановления Седьмого арбитражного апелляционного суда от 21.01.2010 и постановления Федерального арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 30.04.2010 по тому же делу.

В заседании приняли участие представители:

от заявителя — Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 3 по Кемеровской области — Шаронин В.Ю.;

от открытого акционерного общества «Беловопогрузтранс» — Котова Е.А., Юрков В.Ю.

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

Открытое акционерное общество «Беловопогрузтранс» (далее — общество) обратилось в Арбитражный суд Кемеровской области с заявлением о признании недействительным решения Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 3 по Кемеровской области (далее — инспекция) от 29.06.2009 № 116, принятого по результатам выездной налоговой проверки, в части доначисления 1 561 327 рублей налога на добавленную стоимость, начисления соответствующих сумм пеней и взыскания штрафа.

Решением Арбитражного суда Кемеровской области от 23.10.2009 заявленное требование удовлетворено.

Постановлением Седьмого арбитражного апелляционного суда от 21.01.2010 решение суда первой инстанции оставлено без изменения.

Федеральный арбитражный суд Западно-Сибирского округа постановлением от 30.04.2010 отменил решение суда первой инстанции и постановление суда апелляционной инстанции в части признания недействительным решения инспекции о доначислении налога на добавленную стоимость, начислении соответствующих сумм пеней и взыскании штрафа по эпизоду, связанному с оплатой товара, поставленного обществом с ограниченной ответственностью «Автекс», и отказал в этой части в удовлетворении заявленного требования. В остальной части судебные акты оставлены без изменения.

В заявлении, поданном в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации, о пересмотре указанных судебных актов в порядке надзора инспекция просит их отменить в части удовлетворения требования общества, считая, что выводы судов в этой части основаны на неправильном применении положений Налогового кодекса Российской Федерации (далее — Кодекс).

По мнению инспекции, редакция пункта 4 статьи 168 Кодекса, действовавшая в 2007–2008 годах, предусматривала получение из бюджета налогового вычета сумм налога на добавленную стоимость, уплаченных продавцу товаров (работ, услуг), при осуществлении неденежных форм расчетов только при наличии платежного поручения, подтверждающего уплату сумм налога продавцу.

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

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

Как установлено судами, в результате исполнения гражданско-правовых договоров, заключенных обществом с открытыми акционерными обществами «Кемеровоспецстрой», «Беловский энергоремонтный завод» и обществом с ограниченной ответственностью «Локомотив-ремонт-сервис», у этих лиц возникли взаимные требования по оплате приобретенных и реализованных товаров (работ, услуг), в том числе сумм налога на добавленную стоимость. В мае, ноябре и декабре

2007 года осуществлены зачеты взаимных денежных требований, в том числе спорных сумм налога на добавленную стоимость.

Не оспаривая факт реального совершения упомянутых операций, инспекция отказала обществу в применении налогового вычета сумм налога на добавленную стоимость, сославшись на отсутствие платежных поручений, свидетельствующих о перечислении обществом этих сумм названным контрагентам по договорам.

Суды, удовлетворяя требование общества в указанной части, не согласились с выводом инспекции о том, что в силу положения пункта 4 статьи 168 Кодекса (здесь и далее — в редакции, действовавшей в 2007 году) покупатель лишается права на применение налогового вычета в случае отсутствия платежного поручения об уплате сумм налога. Ссылка инспекции на пункт 2 статьи 172 Кодекса также признана судами необоснованной, поскольку данная норма не устанавливает особенностей применения налоговых вычетов сумм налога на добавленную стоимость при осуществлении расчетов путем проведения зачета взаимных требований, в том числе необходимость наличия отдельных платежных поручений, свидетельствующих о перечислении сумм налога продавцу.

По мнению судов, при зачете взаимных требований суммы налога на добавленную стоимость, предъявленные контрагентом, считаются уплаченными и подлежат вычету в порядке, установленном пунктом 1 статьи 172 Кодекса, то есть при наличии надлежаще оформленного счета-фактуры и после принятия товара (работ, услуг) на учет.

Однако судами сделаны неправильные выводы.

В соответствии с пунктом 4 статьи 168 Кодекса сумма налога на добавленную стоимость, предъявляемая покупателю товаров (работ, услуг), уплачивается контрагенту на основании платежного поручения на перечисление денежных средств при осуществлении товарообменных операций, зачетов взаимных требований и при использовании в расчетах ценных бумаг.

Согласно данному положению Кодекса при проведении зачета взаимных требований применение налогового вычета сумм налога на добавленную стоимость предполагает наличие платежного поручения на перечисление сумм этого налога продавцу. В случае невыполнения требования Кодекса (отсутствия платежного поручения об уплате сумм налога на добавленную стоимость) покупатель лишается права на получение налогового вычета из бюджета, поскольку иное противоречило бы главе 21 Кодекса, согласно которой налог на добавленную стоимость уплачивается продавцами за счет получаемых от покупателей денежных средств.

Что касается статьи 172 Кодекса, то в пункте 1 этой статьи установлен общий порядок применения налоговых вычетов сумм налога на добавленную стоимость, а в остальных пунктах — специальные правила применения налоговых вычетов. В частности, в пункте 2, ссылкой на который суды обосновали свою позицию, удовлетворяя требование общества, предусмотрено использование собственного имущества покупателя в расчетах, а не проведение зачетов взаимных требований. Согласно названной норме при использовании в расчетах за приобретенные товары (работы, услуги) собственного имущества покупатель вправе применить налоговый вычет не только при наличии фактической уплаты налога, но и при спи-

сании с баланса стоимости переданного в счет их оплаты имущества (с учетом его переоценок и амортизации, которые проводятся в соответствии с законодательством Российской Федерации).

В спорной ситуации (при проведении зачетов взаимных требований) имущество не использовалось, так как осуществлялись не расчеты, а прекращение обязательств зачетом встречных требований в соответствии со статьей 410 Гражданского кодекса Российской Федерации.

Выполнение предусмотренных пунктом 1 статьи 172 Кодекса условий для применения налогового вычета сумм налога на добавленную стоимость (наличие счета-фактуры и принятие товара на учет) не может исключить соблюдение покупателем иных положений Кодекса, возлагающих на него соответствующие обязанности, в том числе и предусмотренные пунктом 4 статьи 168 Кодекса.

Соблюдение требования об оплате налога на добавленную стоимость платежным поручением при проведении зачета взаимных требований не нарушает права и законные интересы юридических лиц, установленные Гражданским кодексом Российской Федерации, поскольку такое требование связано с исполнением покупателями в последующем публично-правовых обязательств.

Поэтому судами неправомерно не учтено положение пункта 4 статьи 168 Кодекса, согласно которому сумма налога на добавленную стоимость, предъявленная покупателю товаров (работ, услуг) при зачете взаимных требований, должна уплачиваться на основании платежного поручения на перечисление денежных средств.

При названных обстоятельствах обжалуемые судебные акты в части удовлетворения заявленного требования нарушают единообразие в толковании и применении арбитражными судами норм права, в связи с чем в силу пункта 1 части 1 статьи 304 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации в указанной части подлежат отмене.

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

**ПОСТАНОВИЛ:**

решение Арбитражного суда Кемеровской области от 23.10.2009 по делу № А27-15499/2009, постановление Седьмого арбитражного апелляционного суда от 21.01.2010 и постановление Федерального арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 30.04.2010 в части признания недействительным решения Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 3 по Кемеровской области от 29.06.2009 № 116 и удовлетворения требования открытого акционерного общества «Беловопогрузтранс» в этой части отменить. В указанной части в удовлетворении требования отказать.

В остальной части постановление Федерального арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 30.04.2010 по данному делу оставить без изменения.

*Председательствующий А.А. Иванов*



## Определение базы по НДС налоговым агентом

В соответствии с пунктом 4 статьи 173 Налогового кодекса Российской Федерации при реализации товаров (работ, услуг), поименованных в статье 161 названного Кодекса, сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, исчисляется и уплачивается в полном объеме налоговыми агентами, указанными в статье 161 Кодекса.

Арендатор государственного (муниципального) имущества как налоговый агент обязан, исходя из суммы арендной платы по договору, самостоятельно определить налоговую базу с учетом суммы налога на добавленную стоимость, который впоследствии необходимо перечислить в бюджет.

### ПОСТАНОВЛЕНИЕ

Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации

№ 10067/10

Москва, 13 января 2011 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., Гросула Ю.В., Завьяловой Т.В., Иванниковой Н.П., Исайчева В.Н., Козловой О.А., Марковской А.А., Никифорова С.Б., Першутова А.Г., Сарбаша С.В., Слесарева В.Л. —

рассмотрел заявление Управления Федеральной налоговой службы по Пермскому краю о пересмотре в порядке надзора решения Арбитражного суда Пермского края от 04.12.2009 по делу № А50-32345/2009, постановления Семнадцатого арбитражного апелляционного суда от 15.02.2010 и постановления Федерального арбитражного суда Уральского округа от 07.04.2010 по тому же делу.

В заседании приняли участие представители:

от заявителя — Управления Федеральной налоговой службы по Пермскому краю — Аверьянова О.Г., Самаркин В.В.;

от муниципального унитарного предприятия «Управление жилищно-коммунального хозяйства» — Цветков О.Ю.

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

Между Комитетом по управлению имуществом администрации города Чайковского (арендодателем) и муниципальным унитарным предприятием «Управление жилищно-коммунального хозяйства» (арендатором) (далее — предприятие) был

заключен договор аренды недвижимого имущества, находящегося в муниципальной собственности города Чайковского, от 01.04.2005 № 530/01.

Пунктом 4.1 договора предусмотрена обязанность арендатора самостоятельно исчислить налог на добавленную стоимость согласно требованиям статьи 161 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — Кодекс).

Предприятием налог на добавленную стоимость от внесенной арендной платы не исчислялся и в бюджет не уплачивался.

В ходе выездной налоговой проверки Инспекция Федеральной налоговой службы по городу Чайковскому Пермского края (далее — инспекция) среди прочего установила неисполнение предприятием как арендатором обязанности налогового агента по исчислению и удержанию налога на добавленную стоимость в 2006 году при внесении арендных платежей по договору аренды, в связи с чем решением от 29.06.2009 № 39 (далее — решение инспекции), утвержденным решением Управления Федеральной налоговой службы по Пермскому краю от 04.09.2009 № 18-23/552 (далее — решение управления), доначислила ему 33 845 рублей налога на добавленную стоимость.

Основанием послужил вывод инспекции о том, что предприятие обязано самостоятельно исчислить сумму налога на добавленную стоимость сверх цены договора аренды, применив соответствующую налоговую ставку.

Предприятие обратилось в Арбитражный суд Пермского края с заявлением о признании недействительным решения инспекции, в том числе в части доначисления 33 845 рублей налога на добавленную стоимость.

Решением Арбитражного суда Пермского края от 04.12.2009 требование предприятия в части доначисления указанной суммы удовлетворено.

Постановлением Семнадцатого арбитражного апелляционного суда от 15.02.2010 решение суда первой инстанции оставлено без изменения.

Федеральный арбитражный суд Уральского округа постановлением от 07.04.2010 решение суда первой инстанции и постановление суда апелляционной инстанции оставил без изменения.

В заявлении, поданном в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации, о пересмотре в порядке надзора указанных судебных актов Управление Федеральной налоговой службы по Пермскому краю просит их отменить в части признания недействительным решения инспекции, утвержденного решением управления, в отношении доначисления 33 845 рублей налога на добавленную стоимость, ссылаясь на нарушение единообразия в толковании и применении арбитражными судами норм права, и отказать предприятию в удовлетворении этой части требования.

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

Проверив обоснованность доводов, изложенных в заявлении, отзыве на него, дополнении к отзыву и выступлениях присутствующих в заседании представителей участвующих в деле лиц, Президиум считает, что заявление подлежит удовлетворению в силу следующего.

Находя требование предприятия в указанной части обоснованным, суды исходили из того, что, поскольку предприятие не удерживало из перечисляемой арендодателю арендной платы налог на добавленную стоимость, согласно положениям статьи 24, пункта 3 статьи 161 Кодекса основания для взыскания спорной суммы этого налога у инспекции отсутствуют.

Однако судами в данном случае не учтено следующее.

Согласно пункту 1 статьи 24 Кодекса налоговыми агентами признаются лица, на которых в соответствии с Кодексом возложены обязанности по исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению в соответствующий бюджет (внебюджетный фонд) налогов.

Как следует из пункта 3 статьи 161 Кодекса, при предоставлении на территории Российской Федерации органами государственной власти и управления и органами местного самоуправления в аренду федерального имущества, имущества субъектов Российской Федерации и муниципального имущества налоговая база определяется как сумма арендной платы с учетом налога. При этом налоговая база определяется налоговым агентом отдельно по каждому арендованному объекту имущества. В этом случае налоговыми агентами признаются арендаторы указанного имущества. Данные лица обязаны исчислить, удержать из доходов, уплачиваемых арендодателю, и уплатить в бюджет соответствующую сумму налога.

На основании пункта 4 статьи 173 Кодекса при реализации товаров (работ, услуг), указанных в статье 161 настоящего Кодекса, сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, исчисляется и уплачивается в полном объеме налоговыми агентами, указанными в статье 161 настоящего Кодекса.

Исходя из положений статей 161, 173 Кодекса налог на добавленную стоимость является частью платы за арендованное имущество, которая в отличие от основной суммы арендной платы (являющейся доходом соответствующего бюджета) согласно положениям Кодекса и договора перечисляется не арендодателю, а непосредственно в федеральный бюджет. В этом случае арендатор государственного (муниципального) имущества как налоговый агент, исходя из суммы арендной платы, указанной в договоре, обязан самостоятельно определить налоговую базу с учетом суммы налога на добавленную стоимость, который впоследствии необходимо перечислить в бюджет.

Данной обязанности налогового агента корреспондирует право на предъявление (получение) вычетов в порядке, предусмотренном пунктом 3 статьи 171 Кодекса.

Следовательно, отказ предприятия от исполнения обязанности налогового агента по исчислению, удержанию и уплате налога на добавленную стоимость в 2006 году при перечислении 188 027 рублей 80 копеек арендных платежей по договору аренды является неправомерным.

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

Дело в отмененной части подлежит направлению на новое рассмотрение в Арбитражный суд Пермского края для проверки правильности доначисления инспекцией спорной суммы налога на добавленную стоимость исходя из положений пункта 4 статьи 164 Кодекса.

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

**ПОСТАНОВИЛ:**

решение Арбитражного суда Пермского края от 04.12.2009 по делу № А50-32345/2009, постановление Семнадцатого арбитражного апелляционного суда от 15.02.2010 и постановление Федерального арбитражного суда Уральского округа от 07.04.2010 по тому же делу в части удовлетворения требования муниципального унитарного предприятия «Управление жилищно-коммунального хозяйства» о признании недействительным решения Инспекции Федеральной налоговой службы по городу Чайковскому Пермского края от 29.06.2009 № 39 о привлечении предприятия к налоговой ответственности, утвержденного решением Управления Федеральной налоговой службы по Пермскому краю от 04.09.2009 № 18-23/552, в части доначисления 33 845 рублей налога на добавленную стоимость отменить.

Дело в отмененной части направить на новое рассмотрение в Арбитражный суд Пермского края.

*Председательствующий А.А. Иванов*

## Объект обложения ЕСН

Выплаченная налогоплательщиком-организацией своим работникам сумма индексации заработной платы является элементом оплаты труда и в качестве таковой признается объектом обложения единым социальным налогом, страховыми взносами на обязательное пенсионное страхование и относится к расходам, учитываемым при налогообложении прибыли, если при этом отсутствуют основания, предусмотренные пунктом 1 статьи 270 Налогового кодекса Российской Федерации.

## **ПОСТАНОВЛЕНИЕ Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 11879/10 Москва, 25 января 2011 г.**

Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в составе:

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

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

рассмотрел заявление Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 8 по Волгоградской области о пересмотре в порядке надзора решения Арбитражного суда Волгоградской области от 25.11.2009 по делу № А12-16306/2009, постановления Двенадцатого арбитражного апелляционного суда от 04.02.2010 и постановления Федерального арбитражного суда Поволжского округа от 30.04.2010 по тому же делу.

В заседании приняли участие представители заявителя — Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 8 по Волгоградской области — Злобин А.В., Шадрин В.А.

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

Межрайонной инспекцией Федеральной налоговой службы № 8 по Волгоградской области (далее — инспекция) проведена выездная налоговая проверка открытого акционерного общества «Жутовский элеватор» (далее — общество) по вопросам соблюдения налогового законодательства за период с 01.01.2005 по 31.12.2007, по результатам которой составлен акт от 20.04.2009 № 13-31/824дсп.

В ходе проверки инспекцией установлена, в частности, неполная уплата обществом единого социального налога и страховых взносов на обязательное пенсионное страхование за 2005 год вследствие невключения в налоговую базу 541 577 рублей индексации заработной платы.

По результатам проверки инспекцией вынесено решение от 19.06.2009 № 102 (далее — решение инспекции) об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, которым обществу в числе прочего начислены 140 810 рублей единого социального налога и 41 639 рублей пеней, 75 821 рубль страховых взносов на обязательное пенсионное страхование и 15 365 рублей пеней, в привлечении к налоговой ответственности отказано в связи с истечением срока давности.

Решением Управления Федеральной налоговой службы по Волгоградской области от 27.07.2009 № 569, вынесенным по результатам рассмотрения апелляционной жалобы общества, решение инспекции оставлено без изменения.

Не согласившись с решением инспекции в части взыскания в том числе единого социального налога, страховых взносов на обязательное пенсионное страхование и пеней, общество обратилось в Арбитражный суд Волгоградской области с заявлением, уточненным в порядке, предусмотренном статьей 49 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, о признании его недействительным.

Решением Арбитражного суда Волгоградской области от 25.11.2009 заявление общества удовлетворено. Решение инспекции признано недействительным в том числе в части взыскания 140 810 рублей единого социального налога, 75 821 рубль страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, а также 57 004 рублей пеней за нарушение сроков их уплаты.

Постановлением Двенадцатого арбитражного апелляционного суда от 04.02.2010 решение суда первой инстанции оставлено без изменения.

Федеральный арбитражный суд Поволжского округа постановлением от 30.04.2010 названные судебные акты оставил без изменения.

В заявлении, поданном в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации, о пересмотре в порядке надзора решения суда первой и постановлений судов апелляционной и кассационной инстанций инспекция просит их отменить, ссылаясь на нарушение судами единообразия в толковании и применении норм права.

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

Проверив обоснованность доводов, изложенных в заявлении, отзыве на него и выступлении присутствующих в заседании представителей участвующего в деле лица, Президиум считает, что обжалуемые судебные акты по эпизоду, связанному с начислением единого социального налога, страховых взносов на обязательное пенсионное страхование и соответствующих сумм пеней, подлежат отмене с направлением дела в этой части на новое рассмотрение по следующим основаниям.

Пунктом 1 статьи 236 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — Налоговый кодекс) (в редакции, действовавшей в спорный период) установлено, что объектом обложения единым социальным налогом для налогоплательщиков-организаций признаются выплаты и иные вознаграждения, начисляемые налого-

плательщиками в пользу физических лиц по трудовым и гражданско-правовым договорам, предметом которых является выполнение работ, оказание услуг (за исключением вознаграждений, выплачиваемых индивидуальным предпринимателям), а также по авторским договорам.

Согласно пункту 1 статьи 237 Налогового кодекса налоговая база по данному налогу налогоплательщиков-организаций определяется как сумма выплат и иных вознаграждений (вне зависимости от формы, в которой они осуществляются), предусмотренных пунктом 1 статьи 236 Кодекса, начисленных налогоплательщиками за налоговый период в пользу физических лиц.

В соответствии с частью 2 статьи 10 Федерального закона от 15.12.2001 № 167-ФЗ «Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации» (в редакции, действовавшей в спорный период) объектом обложения страховыми взносами и базой для их начисления являются объект налогообложения и налоговая база по единому социальному налогу, установленные главой 24 «Единый социальный налог» Налогового кодекса.

Согласно пункту 3 статьи 236 Налогового кодекса указанные в пункте 1 этой статьи выплаты и вознаграждения (вне зависимости от формы, в которой они производятся) не признаются объектом налогообложения, если у налогоплательщиков-организаций такие выплаты не отнесены к расходам, уменьшающим налоговую базу по налогу на прибыль организаций в текущем отчетном (налоговом) периоде.

При этом налогоплательщику не предоставлено право выбора, по какому налогу (единому социальному налогу или налогу на прибыль) ему можно уменьшить налоговую базу.

К расходам в целях налогообложения прибыли в соответствии со статьей 253 Налогового кодекса относятся расходы на оплату труда.

Исходя из статьи 255 Налогового кодекса в расходы налогоплательщика на оплату труда включаются любые начисления работникам в денежной и (или) натуральной формах, стимулирующие начисления и надбавки, компенсационные начисления, связанные с режимом работы или условиями труда, премии и единовременные поощрительные начисления, расходы, связанные с содержанием этих работников, предусмотренные нормами законодательства Российской Федерации, трудовыми договорами (контрактами) и (или) коллективными договорами. К расходам на оплату труда относятся также другие виды расходов, произведенных в пользу работника, предусмотренных трудовым договором и (или) коллективным договором (пункт 25 статьи 255).

В соответствии со статьей 135 Трудового кодекса Российской Федерации (далее — Трудовой кодекс) (в редакции, действовавшей в спорный период) система оплаты труда, размеры тарифных ставок, окладов, различного вида выплат устанавливаются коллективными договорами, соглашениями, локальными нормативными актами организаций, трудовыми договорами.

Статьей 134 Трудового кодекса предусмотрено обеспечение повышения уровня реального содержания заработной платы путем ее индексации в связи с ростом по-

ребительских цен на товары и услуги в порядке, установленном коллективным договором, соглашениями или локальным нормативным актом организации.

В настоящем случае разделом 5 «Оплата труда» коллективного договора общества на 2005–2010 годы предусмотрена возможность проведения работодателем в связи с ростом инфляции индексации окладов работникам.

Выплата индексации заработной платы в общей сумме 541 577 рублей произведена на основании приказа генерального директора общества от 16.12.2005 № 136-К.

Следовательно, выплачиваемая обществом своим работникам сумма индексации заработной платы является элементом оплаты труда и в качестве таковой признается объектом обложения единым социальным налогом, страховыми взносами на обязательное пенсионное страхование и относится к расходам, учитываемым при налогообложении прибыли.

Вместе с тем если выплаты, связанные с оплатой труда, по каким-либо основаниям не подлежат включению в состав расходов, то они не могут облагаться единым социальным налогом и страховыми взносами на обязательное пенсионное страхование.

Так, в соответствии с пунктом 1 статьи 270 Налогового кодекса при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций не учитываются расходы в виде сумм начисленных налогоплательщиком дивидендов и других сумм прибыли после налогообложения.

Таким образом, если выплата суммы индексации заработной платы была произведена за счет прибыли прошлых лет, оставшейся в распоряжении общества после налогообложения, то согласно пункту 1 статьи 270 Налогового кодекса эти расходы не учитываются в целях налогообложения прибыли.

Приказом генерального директора от 16.12.2005 № 136-К в связи с инфляцией и ростом потребительских цен предусмотрено проведение индексации заработной платы работникам общества в размере 20 копеек на заработанный рубль за 2005 год за счет нераспределенной прибыли текущего года в сумме 541 577 рублей.

В заявлении, поданном в арбитражный суд, общество указывало на осуществление выплат за счет нераспределенной прибыли текущего года после уплаты налога на прибыль, а также на осуществление выплат за счет прибыли, оставшейся в распоряжении общества после налогообложения.

В то же время при рассмотрении дела в судах трех инстанций, а также в отзыве на заявление о пересмотре судебных актов в порядке надзора общество ссылалось на выплату суммы индексации заработной платы за счет прибыли прошлых лет, оставшейся в распоряжении общества после налогообложения.

Инспекция в ходе рассмотрения дела утверждала, что произвести выплату индексации заработной платы, начисленной в декабре 2005 года, за счет нераспределенной прибыли текущего года общество не могло, так как по итогам работы за девять месяцев 2005 года имело убыток.



Между тем суды трех инстанций не установили, за счет какого источника фактически произведена выплата индексации заработной платы, тогда как это обстоятельство имеет существенное значение при определении объекта обложения единым социальным налогом и страховыми взносами на обязательное пенсионное страхование.

Указанное упущение подлежит восполнению.

При названных обстоятельствах обжалуемые судебные акты в вышеприведенной части 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.

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

В остальной части упомянутые судебные акты являются законными и обоснованными, поэтому оснований для их пересмотра в порядке надзора не имеется.

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

**ПОСТАНОВИЛ:**

решение Арбитражного суда Волгоградской области от 25.11.2009 по делу № А12-16306/2009, постановление Двенадцатого арбитражного апелляционного суда от 04.02.2010 и постановление Федерального арбитражного суда Поволжского округа от 30.04.2010 по тому же делу в части признания недействительным решения Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 8 по Волгоградской области от 19.06.2009 № 102 о взыскании с открытого акционерного общества «Жутовский элеватор» 140 810 рублей единого социального налога, 75 821 рубля страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, 57 004 рублей пеней за нарушение сроков уплаты единого социального налога и страховых взносов на обязательное пенсионное страхование отменить.

Дело в указанной части передать на новое рассмотрение в Арбитражный суд Волгоградской области.

В остальной части названные судебные акты оставить без изменения.

*Председательствующий В.Н. Исайчев*

## Принцип однократности налогообложения

Взыскание Пенсионным фондом Российской Федерации страховых взносов на обязательное пенсионное страхование без учета единого социального налога, взысканного налоговым органом во внесудебном порядке в виде разницы между суммой исчисленных и суммой уплаченных страховых взносов, влечет нарушение принципа однократности налогообложения.

---

### **ПОСТАНОВЛЕНИЕ Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 11927/10 Москва, 18 января 2011 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., Завьяловой Т.В., Иванниковой Н.П., Исайчева В.Н., Козловой О.А., Маковской А.А., Пановой И.В., Першутова А.Г., Сарбаша С.В., Слесарева В.Л. —

рассмотрел заявление открытого акционерного общества «Барнаульский аппаратно-механический завод» о пересмотре в порядке надзора решения Арбитражного суда Алтайского края от 18.01.2010 по делу № А03-15667/2009, постановления Седьмого арбитражного апелляционного суда от 28.04.2010 и постановления Федерального арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 22.07.2010 по тому же делу.

В заседании принял участие представитель заявителя — открытого акционерного общества «Барнаульский аппаратно-механический завод» — Астахов А.В.

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

Управление Пенсионного фонда Российской Федерации (государственное учреждение) в городе Барнауле Алтайского края (далее — фонд) обратилось в Арбитражный суд Алтайского края с заявлением о взыскании с открытого акционерного общества «Барнаульский аппаратно-механический завод» (далее — общество) 3 252 155 рублей 02 копеек задолженности по страховым взносам на обязательное пенсионное страхование за полугодие 2009 года и 111 088 рублей 68 копеек пеней.

Решением Арбитражного суда Алтайского края от 18.01.2010 заявленное требование удовлетворено.

Постановлением Седьмого арбитражного апелляционного суда от 28.04.2010 решение суда первой инстанции оставлено без изменения.

Федеральный арбитражный суд Западно-Сибирского округа постановлением от 22.07.2010 названные судебные акты оставил без изменения.

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

В отзыве на заявление фонд просит 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 заявителя, Президиум считает, что решение суда первой инстанции и постановления судов апелляционной и кассационной инстанций подлежат отмене по следующим основаниям.

Удовлетворяя требование фонда, суд первой инстанции исходил из того, что наличие предъявленной к взысканию недоимки по страховым взносам на обязательное пенсионное страхование подтверждается материалами дела: электронными расчетами авансовых платежей по страховым взносам на обязательное пенсионное страхование за отчетные периоды — I квартал 2009 года, полугодие 2009 года.

Суды апелляционной и кассационной инстанций согласились с таким выводом и указали, что доводы общества о том, что удовлетворение требований фонда без учета ранее взысканного с него Инспекцией Федеральной налоговой службы по Железнодорожному району города Барнаула (далее — инспекция) единого социального налога означает двойное взыскание одной и той же суммы, основаны на неверном толковании статьи 243 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — Налоговый кодекс, Кодекс).

При этом судами не учтено следующее.

На основании пункта 2 статьи 10 Федерального закона от 15.12.2001 № 167-ФЗ «Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации» (в редакции, действовавшей в спорный период) (далее — Закон № 167-ФЗ) объектом обложения страховыми взносами и базой для начисления страховых взносов являлись объект налогообложения и налоговая база по единому социальному налогу, установленные главой 24 Кодекса с особенностями, предусмотренными пунктом 3 статьи 10 Закона № 167-ФЗ.

В силу пункта 1 статьи 236 Кодекса объектом налогообложения для организаций, производящих выплаты физическим лицам, признаются выплаты и иные вознаграждения, начисляемые налогоплательщиками в пользу физических лиц по трудовым и гражданско-правовым договорам, предметом которых является выполнение работ, оказание услуг (за исключением вознаграждений, выплачиваемых

лицам, указанным в подпункте 2 пункта 1 статьи 235 Кодекса), а также по авторским договорам.

Пунктом 1 статьи 237 Кодекса предусмотрено, что налоговая база по единому социальному налогу для организаций и индивидуальных предпринимателей, производящих выплаты физическим лицам, определялась как сумма выплат и иных вознаграждений, предусмотренных пунктом 1 статьи 236 Кодекса, которые начислены налогоплательщиками за налоговый период в пользу физических лиц.

Статьей 243 Налогового кодекса, регулирующей порядок исчисления, порядок и сроки уплаты единого социального налога, налогоплательщикам предоставлено право уменьшать его сумму, подлежащую уплате в федеральный бюджет, на сумму начисленных за тот же период страховых взносов на обязательное пенсионное страхование (налоговый вычет) и предусмотрено, что в случае, если в отчетном (налоговом) периоде сумма примененного налогового вычета превышает сумму фактически уплаченного страхового взноса за тот же период, такая разница признается занижением суммы единого социального налога, подлежащего уплате с 15-го числа месяца, следующего за месяцем, за который уплачены авансовые платежи по налогу.

Инспекция, принимая решение о доначислении обществу 1 727 930 рублей единого социального налога, исходила из занижения им суммы налога, подлежащей уплате, на названную сумму начисленных, но неуплаченных страховых взносов на обязательное пенсионное страхование.

Данная сумма была взыскана инспекцией во внесудебном порядке.

При этом следует иметь в виду, что предназначением единого социального налога является в том числе формирование финансовой основы социального страхования.

До вступления в законную силу Закона № 167-ФЗ единый социальный налог, начисленный по ставке 28 процентов, в полном размере поступал в Пенсионный фонд Российской Федерации и предназначался для выплаты пенсий.

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

При этом законодатель предусмотрел возможность уменьшения суммы единого социального налога (авансового платежа по налогу), подлежащей уплате в фе-

деральный бюджет, на сумму исчисленных за тот же период страховых взносов (авансовых платежей по страховому взносу) на обязательное пенсионное страхование, но не более чем на указанную сумму налога (авансового платежа по налогу).

Следовательно, взыскание Пенсионным фондом Российской Федерации страховых взносов на обязательное пенсионное страхование без учета единого социального налога, взысканного налоговым органом во внесудебном порядке в виде разницы между суммой исчисленных и суммой уплаченных страховых взносов, влечет нарушение принципа однократности налогообложения.

При этом суды не выяснили наличие у инспекции как администратора доходов бюджета возможности перераспределить совместно с соответствующим органом Федерального казначейства взысканные суммы единого социального налога в виде разницы между суммой исчисленных и суммой уплаченных страховых взносов из федерального бюджета в бюджет Пенсионного фонда Российской Федерации для учета указанной суммы как страховых взносов на обязательное пенсионное страхование.

Между тем в статье 6 Бюджетного кодекса Российской Федерации (далее — Бюджетный кодекс) установлено, что главный администратор доходов бюджета — это определенный законом (решением) о бюджете орган государственной власти (государственный орган), орган местного самоуправления, орган местной администрации, орган управления государственным внебюджетным фондом, Центральный банк Российской Федерации, иная организация, имеющие в своем ведении администраторов доходов бюджета и (или) являющиеся администраторами доходов бюджета, если иное не установлено Бюджетным кодексом. Администратор доходов бюджета — это орган государственной власти (государственный орган), орган местного самоуправления, орган местной администрации, орган управления государственным внебюджетным фондом, Центральный банк Российской Федерации, бюджетное учреждение, осуществляющие в соответствии с законодательством Российской Федерации контроль за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты, начисление, учет, взыскание и принятие решений о возврате (зачете) излишне уплаченных (взысканных) платежей, пеней и штрафов по ним, являющихся доходами бюджетов бюджетной системы Российской Федерации, если иное не установлено Бюджетным кодексом.

Согласно указанной статье бюджетная система Российской Федерации — это основанная на экономических отношениях и государственном устройстве Российской Федерации, регулируемая законодательством Российской Федерации совокупность федерального бюджета, бюджетов субъектов Российской Федерации, местных бюджетов и бюджетов государственных внебюджетных фондов.

В соответствии со статьей 4 Федерального закона от 24.11.2008 № 204-ФЗ «О федеральном бюджете на 2009 год и на плановый период 2010 и 2011 годов» главным администратором доходов федерального бюджета в части единого социального налога, зачисляемого в федеральный бюджет, является Федеральная налоговая служба.

На основании статьи 160.1 Бюджетного кодекса Правительством Российской Федерации постановлением от 29.12.2007 № 995 «О порядке осуществления фе-

деральными органами государственной власти, органами управления государственными внебюджетными фондами Российской Федерации и (или) находящимися в их ведении бюджетными учреждениями, а также Центральным банком Российской Федерации бюджетных полномочий главных администраторов доходов бюджетов бюджетной системы Российской Федерации» утверждены Правила осуществления федеральными органами государственной власти, органами управления государственными внебюджетными фондами Российской Федерации и (или) находящимися в их ведении бюджетными учреждениями, а также Центральным банком Российской Федерации бюджетных полномочий главных администраторов доходов бюджетов бюджетной системы Российской Федерации (далее — Правила).

Согласно пункту 1 Правил федеральные органы государственной власти, органы управления государственными внебюджетными фондами Российской Федерации и (или) находящиеся в их ведении бюджетные учреждения, а также Центральный банк Российской Федерации (далее — главные администраторы доходов бюджетов) в качестве главных администраторов доходов бюджетов бюджетной системы Российской Федерации, в частности, формируют и утверждают перечень администраторов доходов бюджетов, подведомственных главному администратору доходов бюджетов.

В соответствии с приказом Федеральной налоговой службы от 05.12.2008 № ММ-3-1/643@ «О порядке осуществления территориальными органами Федеральной налоговой службы бюджетных полномочий главных администраторов доходов и администраторов доходов бюджетов бюджетной системы Российской Федерации» на территориальные органы Федеральной налоговой службы возлагаются полномочия по администрированию доходов в виде сумм единого социального налога, зачисляемых в бюджеты бюджетной системы Российской Федерации.

Согласно Федеральному закону от 25.11.2008 № 214-ФЗ «О бюджете Пенсионного фонда Российской Федерации на 2009 год и на плановый период 2010 и 2011 годов» главным администратором доходов бюджета Пенсионного фонда Российской Федерации по страховым взносам на обязательное пенсионное страхование в Российской Федерации, зачисляемым в Пенсионный фонд Российской Федерации на выплату страховой и накопительной частей трудовой пенсии, также является Федеральная налоговая служба.

Исходя из пункта 1 статьи 25 Закона № 167-ФЗ контроль за правильностью исчисления и за уплатой страховых взносов на обязательное пенсионное страхование осуществляется налоговыми органами в порядке, определяемом законодательством Российской Федерации, регулирующим деятельность налоговых органов. Поэтому территориальные органы Федеральной налоговой службы являются также администраторами доходов бюджета Пенсионного фонда Российской Федерации по страховым взносам на обязательное пенсионное страхование.

В соответствии с пунктом 2 статьи 160.1 Бюджетного кодекса администратор доходов бюджета в том числе осуществляет начисление, учет и контроль за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью осуществления платежей в бюджет, пеней и штрафов по ним; принимает решение о зачете (уточнении) платежей

в бюджеты бюджетной системы Российской Федерации и представляет уведомление в орган Федерального казначейства.

При этом абзац второй пункта 1 статьи 40 Бюджетного кодекса предусматривает, что органы Федерального казначейства осуществляют в установленном Министерством финансов Российской Федерации порядке учет доходов, поступивших в бюджетную систему Российской Федерации, и их распределение между бюджетами в соответствии с кодом бюджетной классификации Российской Федерации, указанным в расчетном документе на зачисление средств на счет, указанный в абзаце первом этого же пункта, а в случае возврата (зачета, уточнения) платежа соответствующим администратором доходов бюджета — согласно представленному им поручению (уведомлению).

В соответствии с пунктом 40 Порядка учета Федеральным казначейством поступлений в бюджетную систему Российской Федерации и их распределения между бюджетами бюджетной системы Российской Федерации, утвержденного приказом Министерства финансов Российской Федерации от 05.09.2008 № 92н, взаимодействие органов Федерального казначейства с администраторами поступлений в бюджет осуществляется путем предоставления органами Федерального казначейства администраторам поступлений в бюджет документов о проведенных операциях по учету поступлений в бюджет, а также в получении органами Федерального казначейства от администраторов поступлений в бюджет документов, установленных для проведения операций по учету поступлений в бюджет, в пределах возложенных на них полномочий.

Таким образом, налоговые органы после взыскания суммы единого социального налога в виде разницы между исчисленной и фактически уплаченной суммой страховых взносов на обязательное пенсионное страхование обязаны предоставить органам Федерального казначейства документы, необходимые для распределения этой суммы в соответствующие бюджеты бюджетной системы Российской Федерации, в частности в бюджет Пенсионного фонда Российской Федерации.

Исходя из изложенного вывод судов по настоящему делу о том, что взыскание фондом с общества задолженности по страховым взносам на обязательное пенсионное страхование без учета взысканной с него инспекцией во внесудебном порядке задолженности по единому социальному налогу не предполагает возложение на него повторной обязанности по уплате сумм налогов и сборов, основан на неправильном толковании норм права.

При таких обстоятельствах оспариваемые судебные акты 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.

Дело подлежит направлению на новое рассмотрение в суд первой инстанции.

При новом рассмотрении дела суду следует определить подлежащие взысканию суммы страховых взносов на обязательное пенсионное страхование и пеней за не-

своевременную их уплату с учетом взысканной ранее инспекцией во внесудебном порядке суммы единого социального налога.

Суду также надлежит обсудить необходимость привлечения к участию в деле Инспекции Федеральной налоговой службы по Железнодорожному району города Барнаула.

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

**ПОСТАНОВИЛ:**

решение Арбитражного суда Алтайского края от 18.01.2010 по делу № А03-15667/2009, постановление Седьмого арбитражного апелляционного суда от 28.04.2010 и постановление Федерального арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 22.07.2010 по тому же делу отменить.

Направить дело на новое рассмотрение в Арбитражный суд Алтайского края.

*Председательствующий А.А. Иванов*



## Двойное налогообложение

В силу положений статей 310 и 312 Налогового кодекса Российской Федерации иностранная организация должна представить налоговому агенту, выплачивающему доход, подтверждение того, что эта иностранная организация имеет постоянное местонахождение в том государстве, с которым Российская Федерация имеет международный договор (соглашение), регулирующий вопросы налогообложения, заверенное компетентным органом, указанным в международном договоре соответствующего иностранного государства.

Факта регистрации юридического лица в государстве, с которым Российская Федерация имеет соответствующий международный договор, недостаточно для приобретения статуса лица с постоянным местопребыванием в целях избежания двойного налогообложения, поскольку регистрация лица в иностранном государстве не свидетельствует о том, что данное лицо также является налоговым резидентом этого государства.

### ПОСТАНОВЛЕНИЕ

**Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации**

**№ 9999/10**

**Москва, 28 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., Иванниковой Н.П., Исайчева В.Н., Козловой О.А., Маковской А.А., Нешатаевой Т.Н., Першутова А.Г., Сарбаша С.В., Юхнея М.Ф. —

рассмотрел заявление общества с ограниченной ответственностью «НРК» о пересмотре в порядке надзора решения Арбитражного суда города Санкт-Петербурга и Ленинградской области от 16.07.2009 по делу № А56-18352/2009 и постановления Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 23.03.2010 по тому же делу.

В заседании приняли участие представители:

от заявителя — общества с ограниченной ответственностью «НРК» — Грабцевич Н.В., Маслова О.И.;

от Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 11 по Санкт-Петербургу — Голос В.Ю., Разгуляев А.В., Шаронин В.Ю.

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

Общество с ограниченной ответственностью «НРК» (далее — общество) обратилось в Арбитражный суд города Санкт-Петербурга и Ленинградской области с заявлением к Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 11 по Санкт-Петербургу (далее — инспекция) о признании недействительными решения от 08.10.2008 № 19-04/24394 о привлечении общества к ответственности за совершение налогового правонарушения в части выводов о занижении налога на прибыль с доходов, полученных иностранной организацией от источников в Российской Федерации, удерживаемого налоговым агентом; требования от 17.12.2008 № 706 об уплате налога, пеней, штрафа; решения от 27.02.2009 № 911 о взыскании налогов, сборов, пеней, штрафов за счет денежных средств на счетах налогоплательщика в банках; решений от 27.02.2009 № 2053 и № 2054 о приостановлении операций по счетам налогоплательщика (плательщика сборов) или налогового агента в банке, а также об обязанности инспекции возратить из бюджета 561 684 рубля 49 копеек.

Решением Арбитражного суда города Санкт-Петербурга и Ленинградской области от 16.07.2009 в удовлетворении заявленных требований обществу отказано.

Постановлением Тринадцатого арбитражного апелляционного суда от 10.11.2009 производство по делу в части признания недействительными решений инспекции от 27.02.2009 № 2053 и № 2054 о приостановлении операций по счетам налогоплательщика (плательщика сборов) или налогового агента в банке прекращено в связи с отказом общества от заявленных требований в этой части и принятием судом апелляционной инстанции данного отказа. В остальной части решение суда первой инстанции отменено, оспариваемые решения и требование инспекции признаны недействительными, на инспекцию возложена обязанность возратить из бюджета на расчетный счет общества 561 684 рубля 49 копеек.

Федеральный арбитражный суд Северо-Западного округа постановлением от 23.03.2010 постановление суда апелляционной инстанции в части удовлетворения заявленных обществом требований отменил, оставив в силе решение суда первой инстанции.

В заявлении, поданном в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации, о пересмотре в порядке надзора решения суда первой и постановления суда кассационной инстанций общество просит их отменить, ссылаясь на нарушение единообразия в толковании и применении судами норм права.

В отзывах на заявление инспекция и Управление Федеральной налоговой службы по Санкт-Петербургу просят оставить оспариваемые судебные акты без изменения как соответствующие действующему законодательству.

Проверив обоснованность доводов, изложенных в заявлении, отзывах на него и выступлениях присутствующих в заседании представителей участвующих в деле лиц, Президиум считает, что обжалуемые судебные акты подлежат оставлению без изменения, заявление общества — оставлению без удовлетворения по следующим основаниям.

Как установлено судами и подтверждается материалами дела, инспекцией была проведена выездная налоговая проверка общества по вопросам правильности и своевременности уплаты налогов и сборов, в том числе налога на прибыль организаций (далее — налог) с доходов, полученных иностранной организацией от источников в Российской Федерации, удерживаемого налоговым агентом, за период с 01.01.2005 по 31.12.2007.

По результатам рассмотрения материалов проверки инспекцией вынесено решение от 08.10.2008 № 19-04/24394 о привлечении общества к ответственности за совершение налогового правонарушения, которым обществу доначислено 1 153 603 рубля налога с доходов, полученных иностранной организацией от источников в Российской Федерации, удерживаемого налоговым агентом, начислено 330 963 рубля 49 копеек пеней и взыскано 230 721 рубль штрафа, предусмотренного пунктом 1 статьи 123 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — Кодекс).

Решением Управления Федеральной налоговой службы по Санкт-Петербургу от 09.12.2008 № 16-13/32777, принятым по результатам рассмотрения апелляционной жалобы общества, решение инспекции было изменено: в части предложения уплатить 1 153 603 рубля недоимки по налогу с доходов, полученных иностранной организацией от источников в Российской Федерации, отменено, принятое инспекцией решение о начислении пеней и взыскании штрафа по данному эпизоду утверждено.

Основанием для принятия решения инспекции послужили выводы о невыполнении обществом обязанности налогового агента в отношении выплаченных иностранным партнерам сумм доходов, поскольку, по мнению инспекции, общество не доказало, что компания с ограниченной ответственностью «Баронеса Трейдинг Лимитед» является резидентом Республики Кипр, а компания «Kolme Task Holding AG» — резидентом Швейцарии. Кроме того, обществом не был исчислен налог с доходов, полученных компанией «Kolme Task Holding AG» от источников в Российской Федерации, удерживаемый налоговым агентом, и не представлен в налоговый орган налоговый расчет (информация) о суммах выплаченных указанной компании доходов и удержанных с нее налогов.

Общество, считая такие действия инспекции незаконными и нарушающими его права и законные интересы, обратилось в арбитражный суд с настоящими требованиями.

В целях подтверждения налогового резидентства компаний «Баронеса Трейдинг Лимитед» и «Kolme Task Holding AG» обществом представлены следующие документы: свидетельство о регистрации, из которого следует, что компания с ограниченной ответственностью «Баронеса Трейдинг Лимитед» зарегистрирована на Кипре 26.10.2000 в соответствии с главой 113 Закона о компаниях, имеет регистрационный номер 115597, сертификат от 23.08.2007 Министерства Торговли, Промышленности и Туризма Отдела Регистратора Компаний и Официального сборщика налогов (Никосия), который удостоверяет, что указанная компания зарегистрирована 26.10.2000 и все еще состоит на регистрационном учете; выписку из Торгового реестра кантона Санкт-Галлен Швейцарии, заверенную 03.10.2007

апостилом, которая удостоверяет, что компания «Kolme Tack Holding AG» внесена 16.07.2004 в Торговый реестр кантона Санкт-Галлен Швейцарии.

Суд первой инстанции, отказывая в удовлетворении заявленных требований, исходил из того, что обществом не были соблюдены положения статьи 310 Кодекса, поскольку документы, представленные в подтверждение постоянного местопребывания названных иностранных компаний, не отвечают требованиям соглашения «Об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал», заключенных Правительством Российской Федерации с Правительством Республики Кипр 05.12.1998 и со Швейцарской Конфедерацией 15.11.1995, а также положениям пункта 1 статьи 312 Кодекса, так как подтверждают только статус этих иностранных лиц, а не место их постоянного нахождения.

Суд апелляционной инстанции, отменяя решение суда первой инстанции и удовлетворяя заявленные требования, указал на то, что документы, представленные иностранными организациями, отвечают требованиям названных соглашений и пункта 1 статьи 312 Кодекса. При этом суд исходил из того, что положения подпункта 3 пункта 1 статьи 309, пункта 1 и подпункта 4 пункта 2 статьи 310, пункта 1 статьи 312 Кодекса допускают для иностранной организации право выбора документа, который бы подтверждал ее постоянное местопребывание на территории иностранного государства, так как ни нормами Кодекса, ни иными законодательными актами о налогах и сборах не установлены конкретные органы иностранного государства, которые должны выдавать подтверждения о месте постоянного нахождения иностранной организации, а также конкретные формы и тексты такого рода документов.

Суд кассационной инстанции, отменяя постановление суда апелляционной инстанции, согласился с выводом суда первой инстанции о нарушении обществом положений Кодекса, устанавливающих определенные требования к форме документов, служащих подтверждением места постоянного нахождения иностранного юридического лица. Кроме того, суд кассационной инстанции указал, что поскольку Кодекс не содержит определения понятия «компетентный орган соответствующего иностранного государства», то в силу пункта 1 статьи 11 Кодекса этот термин используется в смысле, который придают ему нормы международного права (подпункт «i» пункта 1 статьи 3 соглашения с Республикой Кипр от 05.12.1998 и подпункт «h» пункта 1 статьи 3 соглашения с Швейцарской Конфедерацией от 15.11.1995).

Исходя из упомянутых положений соглашений такими компетентными органами являются министр финансов или его уполномоченный представитель — применительно к Республике Кипр и директор Федерального налогового управления или его уполномоченный представитель — применительно к Швейцарии.

По мнению Президиума, при рассмотрении настоящего дела необходимо исходить из следующего.

В соответствии с пунктом 1 статьи 310 Кодекса налог с доходов, полученных иностранной организацией от источников в Российской Федерации, исчисляется и удерживается российской организацией или иностранной организацией, осу-

ществляющей деятельность в Российской Федерации через постоянное представительство, выплачивающими доход иностранной организации при каждой выплате доходов, указанных в пункте 1 статьи 309 Кодекса, за исключением случаев, определенных пунктом 2 статьи 310, в валюте выплаты дохода.

В подпункте 4 пункта 2 статьи 310 Кодекса исключение сделано в отношении выплаты доходов, которые в соответствии с международными договорами (соглашениями) не облагаются налогом в Российской Федерации, при условии предъявления иностранной организацией налоговому агенту подтверждения, предусмотренного пунктом 1 статьи 312 Кодекса.

В силу названной нормы при применении положений международных договоров Российской Федерации иностранная организация должна представить налоговому агенту, выплачивающему доход, подтверждение того, что эта иностранная организация имеет постоянное местонахождение в том государстве, с которым Российская Федерация имеет международный договор (соглашение), регулирующий вопросы налогообложения, заверенное компетентным органом, указанным в международном договоре соответствующего иностранного государства.

При представлении иностранной организацией, имеющей право на получение дохода, указанного подтверждения налоговому агенту, выплачивающему доход, до даты выплаты дохода, в отношении которого международным договором Российской Федерации предусмотрен льготный режим налогообложения в Российской Федерации, этот доход освобождается от удержания налога у источника выплаты.

Следовательно, несоблюдение условий, предусмотренных пунктом 1 статьи 310 Кодекса, обязывает налогового агента произвести удержание из дохода, выплачиваемого иностранному юридическому лицу, налога и его перечисление в бюджет.

В этом случае согласно пункту 2 статьи 312 Кодекса при последующем подтверждении местонахождения иностранного юридического лица производится возврат ранее удержанного налога.

Оценив представленные обществом документы, суды первой и кассационной инстанций пришли к обоснованному выводу о том, что информации о регистрации компании с ограниченной ответственностью «Баронеса Трейдинг Лимитед» в Республике Кипр и внесении компании «Kolme Tack Holding AG» в Торговый реестр кантона Санкт-Галлен Швейцарии недостаточно для приобретения ими статуса лиц с постоянным местопребыванием в целях избежания двойного налогообложения, поскольку такая информация не свидетельствует, что эти лица также являются налоговыми резидентами данных иностранных государств.

Следовательно, действия инспекции по начислению пеней и привлечению общества к налоговой ответственности на основании статьи 123 Кодекса являются правомерными.

При названных обстоятельствах обжалуемые судебные акты следует оставить без изменения.

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 1 части 1 статьи 305, статьей 306 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации

**ПОСТАНОВИЛ:**

решение Арбитражного суда города Санкт-Петербурга и Ленинградской области от 16.07.2009 по делу № А56-18352/2009 и постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 23.03.2010 по тому же делу оставить без изменения.

Заявление общества с ограниченной ответственностью «НРК» оставить без удовлетворения.

*Председательствующий А.А. Иванов*

## **Единый сельскохозяйственный налог**

Положения главы 26.1 Налогового кодекса Российской Федерации не исключают возможности применения системы налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей в случае, если выполнение работ на отдельных этапах производства сельскохозяйственной продукции осуществляется налогоплательщиком с привлечением иных организаций путем заключения с ними договоров подряда, возмездного оказания услуг либо договоров о совместной деятельности.

Полученный налогоплательщиком доход от реализации сельскохозяйственной продукции, произведенной в рамках совместной деятельности, правомерно учтен им при разрешении вопроса о праве на применение системы налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей.

### **ПОСТАНОВЛЕНИЕ**

**Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации  
№ 9534/10**

**Москва, 28 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., Бациева В.В., Валявиной Е.Ю., Витрянского В.В., Вышняк Н.Г., Иванниковой Н.П., Исайчева В.Н., Завьяловой Т.В., Козловой О.А., Маковской А.А., Пановой И.В., Першутова А.Г., Сарбаша С.В., Слесарева В.Л., Юхнея М.Ф. —

рассмотрел заявление общества с ограниченной ответственностью «Славное» о пересмотре в порядке надзора решения Арбитражного суда Саратовской области от 30.12.2009 по делу № А57-24991/2009, постановления Двенадцатого арбитражного апелляционного суда от 17.03.2010 и постановления Федерального арбитражного суда Поволжского округа от 13.05.2010 по тому же делу.

В заседании приняли участие представители:

от заявителя — общества с ограниченной ответственностью «Славное» — Кабалина Е.Е.;

от Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 13 по Саратовской области — Калядина Н.А., Фомина Е.Б., Шаронин В.Ю.;

от Управления Федеральной налоговой службы по Саратовской области — Смирнов С.Л.

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

Общество с ограниченной ответственностью «Славное» (далее — общество «Славное»), общество) обратилось в Арбитражный суд Саратовской области с заявлением о признании недействительным принятого по результатам выездной налоговой проверки решения Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 13 по Саратовской области (далее — инспекция) от 17.09.2009 № 43 (далее — решение инспекции) в части доначисления за 2007 год 924 246 рублей налога на прибыль, 6 854 787 рублей налога на добавленную стоимость, 376 771 рубля налога на имущество, 602 048 рублей единого социального налога, начисления соответствующих пеней и привлечения к ответственности на основании пункта 2 статьи 119 и пункта 1 статьи 122 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — Кодекс) в виде штрафа в общей сумме 13 724 267 рублей.

Основанием доначисления указанных сумм налогов, пеней и штрафов явился вывод инспекции о неправомерном применении обществом «Славное» в 2007 году системы налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог). По мнению инспекции, общество не соответствовало определению сельскохозяйственного товаропроизводителя, установленного пунктом 2 статьи 346.2 Кодекса. Полученный обществом доход от продажи выращенной сельскохозяйственной продукции не мог быть учтен для цели признания его сельскохозяйственным товаропроизводителем, поскольку эта продукция была произведена с участием иной организации в рамках заключенного с ней договора о совместной деятельности. В силу данного обстоятельства указанный доход подлежит квалификации согласно пункту 9 статьи 250 Кодекса как доход от участия в совместной деятельности, то есть как внереализационный доход, а не как доход от реализации.

Решением Арбитражного суда Саратовской области от 30.12.2009 в удовлетворении заявленного требования отказано.

Постановлением Двенадцатого арбитражного апелляционного суда от 17.03.2010 решение суда первой инстанции оставлено без изменения.

Федеральный арбитражный суд Поволжского округа постановлением от 13.05.2010 названные судебные акты оставил без изменения.

В заявлении, поданном в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации, общество «Славное» просит отменить решение суда первой и постановления судов апелляционной и кассационной инстанций, ссылаясь на нарушение единообразия в толковании и применении норм материального права, и принять новый судебный акт об удовлетворении его требования.

В отзывах на заявление инспекция и Управление ФНС России по Саратовской области просят оставить обжалуемые судебные акты без изменения как соответствующие действующему законодательству.

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



Как установлено судами, общество «Славное» 01.03.2007 заключило с обществом с ограниченной ответственностью «Заволжье» (далее — общество «Заволжье») два договора о совместной деятельности, согласно которым стороны приняли на себя обязательства объединить усилия и совместно действовать без образования юридического лица в целях производства сельскохозяйственной продукции (яровой и озимой пшеницы, ржи, проса, нута, подсолнечника).

В соответствии с пунктами 1.2, 3.1, 3.2, 4.1, 4.2 договоров каждая из сторон с использованием собственных ресурсов выполняет определенный этап производства продукции: общество «Славное» предоставляет земельные участки, осуществляет их вспашку и предпосевную обработку, посев, уход за посевами, вывоз произведенной продукции, а общество «Заволжье» осуществляет уборку урожая. Произведенная продукция подлежит разделу между участниками, доля общества «Заволжье» рассчитывается исходя из убранной площади и определяемого с учетом урожайности, класса, сорности и влажности продукции показателя — количества центнеров продукции с каждого гектара.

Общество «Славное» от реализации сельскохозяйственной продукции, распределенной в его пользу в рамках исполнения договоров о совместной деятельности, получило доход в сумме 65 375 026 рублей, что составило 97 процентов в общем доходе общества за 2007 год.

Отказывая в признании решения инспекции в оспариваемой части недействительным и полагая, что для цели применения пункта 2 статьи 346.2 Кодекса указанная сумма выручки не подлежит учету как доход от реализации произведенной обществом «Славное» сельскохозяйственной продукции, суды исходили из следующего.

В соответствии с пунктом 2 статьи 346.2 Кодекса (в редакции, действовавшей в спорный период) сельскохозяйственными товаропроизводителями в целях применения главы 26.1 Кодекса признаются организации и индивидуальные предприниматели, производящие сельскохозяйственную продукцию, осуществляющие ее первичную и последующую (промышленную) переработку и реализующие эту продукцию, при условии, что в общем доходе от реализации товаров (работ, услуг) таких организаций и индивидуальных предпринимателей доля дохода от реализации произведенной ими сельскохозяйственной продукции, включая продукцию ее первичной переработки, произведенную из сельскохозяйственного сырья собственного производства, составляет не менее 70 процентов.

Указанная норма связывает право на применение системы налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей с размером дохода от реализации произведенной ими сельскохозяйственной продукции. Полученные обществом «Славное» доходы от участия в совместной деятельности согласно положениям пункта 9 статьи 250, статьи 278 Кодекса признаются внереализационными доходами. Данные доходы, относясь к названной категории, учитываются согласно пункту 1 статьи 346.5 Кодекса при определении объекта обложения единым сельскохозяйственным налогом наряду с иным видом доходов — доходами от реализации.

По мнению судов, из изложенных норм Кодекса следует, что доходы от реализации сельскохозяйственной продукции, произведенной в рамках совместной деятельно-

сти, как относящиеся к категории внереализационных не подлежат учету при разрешении вопроса о соответствии организации определению сельскохозяйственного товаропроизводителя, предусмотренному пунктом 2 статьи 346.2 Кодекса.

Однако судами не учтено следующее.

Общество «Славное» в рамках исполнения договоров о совместной деятельности фактически осуществляло работы по производству сельскохозяйственной продукции: вспашку земельных участков, их предпосевную обработку, посев, уход за посевами, вывоз произведенной продукции.

Из пункта 2 статьи 346.2 Кодекса, определяющего, что плательщиками единого сельскохозяйственного налога являются организации и индивидуальные предприниматели, производящие сельскохозяйственную продукцию, следует, что право на применение данного специального налогового режима связывается прежде всего с видом осуществляемой налогоплательщиком деятельности, а не с тем, к какой категории относятся доходы, полученные от этой деятельности, для целей налогового учета.

Ни указанная норма Кодекса, ни иные положения главы 26.1 Кодекса не исключают возможности применения системы налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей в случае, если выполнение работ на отдельных этапах производства сельскохозяйственной продукции осуществляется налогоплательщиком с привлечением иных организаций путем заключения с ними договоров подряда, возмездного оказания услуг либо договоров о совместной деятельности. Глава 26.1 Кодекса не содержит запрета, аналогичного предусмотренному пунктом 2.1 статьи 346.26 Кодекса (в соответствии с данной нормой исключается применение специального режима налогообложения в виде единого налога на вмененный доход при осуществлении подпадающего под этот режим вида деятельности в рамках договора простого товарищества).

Противоположный подход, согласно которому доход от реализации сельскохозяйственной продукции, произведенной организацией с участием иных лиц в рамках совместной деятельности, исключается из расчета установленной пунктом 2 статьи 346.2 Кодекса доли дохода, дающей право на применение системы налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей, влечет неоправданное ограничение организаций, занимающихся производством сельскохозяйственной продукции в кооперации с иными лицами, в праве на применение указанного специального налогового режима. Подобная дифференциация в зависимости от способа ведения деятельности по производству сельскохозяйственной продукции носит произвольный характер и не основана на положениях Кодекса.

Таким образом, доход, полученный обществом от реализации сельскохозяйственной продукции, произведенной в рамках совместной деятельности, правомерно учтен им при разрешении вопроса о праве на применение системы налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей.

При названных обстоятельствах оспариваемые судебные акты подлежат отмене на основании 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 Саратовской области от 30.12.2009 по делу № А57-24991/2009, постановление Двенадцатого арбитражного апелляционного суда от 17.03.2010 и постановление Федерального арбитражного суда Поволжского округа от 13.05.2010 по тому же делу отменить.

Решение Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 13 по Саратовской области от 17.09.2009 № 43 в части доначисления 924 246 рублей налога на прибыль, 6 854 787 рублей налога на добавленную стоимость, 376 771 рубля налога на имущество, 602 048 рублей единого социального налога, начисления соответствующих сумм пеней и привлечения к ответственности на основании пункта 2 статьи 119 и пункта 1 статьи 122 Налогового кодекса Российской Федерации признать недействительным.

*Председательствующий А.А. Иванов*

## **Единый налог на вмененный доход**

Требование инспекции о представлении уточненных налоговых деклараций при условии, что общество не обязано было платить единый налог на вмененный доход, не основано на нормах налогового законодательства, так как внесение изменений и дополнений в налоговую декларацию регламентировано статьей 81 Налогового кодекса Российской Федерации и касается налогоплательщиков этого налога.

Заявление о возврате излишне уплаченного единого налога на вмененный доход было подано обществом в суд до истечения срока давности, поскольку об излишней уплате этого налога оно узнало только из акта выездной налоговой проверки.

---

### **ПОСТАНОВЛЕНИЕ**

**Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации**

**№ 3972/10**

**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., 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., Петровой С.М., Сарбаша С.В., Слесарева В.Л., Юхнея М.Ф. —

рассмотрел заявление Трубчевского районного потребительского общества о пересмотре в порядке надзора постановления Двадцатого арбитражного апелляционного суда от 25.11.2009 и постановления Федерального арбитражного суда Центрального округа от 29.01.2010 по делу № А09-9907/08-30 Арбитражного суда Брянской области.

В заседании приняли участие представители:

от заявителя — Трубчевского районного потребительского общества Брянской области — Гаврютина А.А., Свиридова В.И., Толубаев Н.Н.;

от Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 7 по Брянской области — Овчар О.В., Попинако С.В., Тарасова И.А.

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

Трубчевское районное потребительское общество Брянской области (далее — общество) обратилось в Арбитражный суд Брянской области с заявлением о признании незаконным бездействия Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 7 по Брянской области (далее — инспекция), выразившегося в невоз-

врате 829 816 рублей излишне уплаченного единого налога на вмененный доход, и о понуждении инспекции произвести зачисление указанной суммы на его лицевой счет.

Решением Арбитражного суда Брянской области от 22.12.2008 в удовлетворении заявленных требований отказано.

Постановлением Двадцатого арбитражного апелляционного суда от 29.05.2009 решение суда первой инстанции в части отказа в удовлетворении требования о признании незаконным бездействия инспекции, выразившегося в невозврате 364 387 рублей излишне уплаченного единого налога на вмененный доход, и о понуждении инспекции произвести зачисление 829 816 рублей названного налога на лицевой счет общества отменено, требование общества в указанной части удовлетворено; в остальной части решение суда первой инстанции оставлено без изменения.

Федеральный арбитражный суд Центрального округа постановлением от 27.08.2009 постановление суда апелляционной инстанции отменил, дело направил на новое рассмотрение в Двадцатый арбитражный апелляционный суд.

При новом рассмотрении дела Двадцатый арбитражный апелляционный суд постановлением от 25.11.2009 решение Арбитражного суда Брянской области от 22.12.2008 в части отказа в удовлетворении требования общества о признании незаконным бездействия инспекции, выразившегося в невозврате 364 387 рублей излишне уплаченного единого налога на вмененный доход, отменил; в указанной части заявление общества удовлетворил; в остальной части решение суда первой инстанции оставил без изменения.

Федеральный арбитражный суд Центрального округа постановлением от 29.01.2010 постановление суда апелляционной инстанции от 25.11.2009 оставил без изменения.

В заявлении, поданном в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации, о пересмотре в порядке надзора постановления суда апелляционной инстанции от 25.11.2009 и постановления суда кассационной инстанции от 29.01.2010 общество просит их отменить, ссылаясь на нарушение единообразия в толковании и применении арбитражными судами норм права.

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 Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации считает, что оспариваемые судебные акты подлежат отмене в части отказа в удовлетворении требования общества по следующим основаниям.

В ходе выездной налоговой проверки инспекция пришла к выводу о неправомерном применении обществом в IV квартале 2003 года, 2005 и 2006 годах специального налогового режима в виде единого налога на вмененный доход в отношении розничной торговли, осуществляемой через его филиалы — универмаг «Деснянка»

и магазин «Продукты». Пересчитав налоговые обязательства общества по общей системе налогообложения, инспекция указала в акте выездной налоговой проверки от 23.03.2007 № 97 на излишнюю уплату 829 816 рублей единого налога на вмененный доход.

До составления акта выездной налоговой проверки общество обратилось в инспекцию с заявлениями о зачете излишне уплаченного единого налога на вмененный доход в счет задолженности по иным налогам.

Решениями от 18.03.2008 № 2738–2743 в осуществлении зачета обществу отказано ввиду отсутствия переплаты, а также в связи с тем, что суммы, заявленные к зачету, относятся к разным видам налогов.

После принятия инспекцией решения от 26.04.2007 № 97 о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения общество обратилось в данный налоговый орган с заявлением о возврате 829 816 рублей излишне уплаченного единого налога на вмененный доход.

Решением от 23.05.2008 № 2795 инспекция отказала обществу в возврате этой суммы со ссылкой на необходимость подачи уточненных налоговых деклараций по единому налогу на вмененный доход за указанный период.

Заявлением от 18.09.2008 общество повторно просило инспекцию вернуть излишне уплаченную сумму налога.

Ссылаясь на отсутствие в карточке расчетов с бюджетом переплаты по упомянутому налогу, инспекция решением от 29.09.2008 № 09/44 отказала в возврате данной суммы.

Общество, сочтя, что бездействие инспекции, выразившееся в невозврате 829 816 рублей излишне уплаченного единого налога на вмененный доход, нарушает его права, обратилось в арбитражный суд с заявлением о признании его незаконным.

Суды апелляционной и кассационной инстанций, ссылаясь на платежные документы, признали наличие у общества данной переплаты, но обязали инспекцию возвратить из бюджета как излишне уплаченные только 364 387 рублей, отказав в удовлетворении остальной части требования из-за пропуска срока обращения за возвратом, установленного пунктом 8 статьи 78 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — Кодекс).

Суды указали, что заявление о возврате излишне уплаченного налога подано обществом в суд по истечении трех лет с момента, когда общество узнало о факте излишне уплаченного налога. Таким моментом, по мнению судов, является акт выездной налоговой проверки от 16.11.2004 № 11, составленный по итогам выездной налоговой проверки общества за 2000–2002 годы, из которого следует отсутствие его обязанности по уплате единого налога на вмененный доход в отношении розничной торговли через упомянутые магазины.

Однако судами не учтено следующее.

В силу статей 21 и 78 Кодекса налогоплательщик имеет право на своевременный зачет или возврат сумм излишне уплаченных налогов и пеней.

В случае отказа налогового органа в удовлетворении заявления налогоплательщика о зачете или возврате излишне уплаченных сумм налогов и пеней налогоплательщик вправе обратиться в суд с иском о зачете или возврате указанных сумм.

Пунктом 8 статьи 78 Кодекса определен трехлетний срок на подачу налогоплательщиком заявления о возврате излишне уплаченного налога в налоговый орган.

Вопрос о порядке исчисления срока подачи налогоплательщиком в суд заявления о возврате излишне уплаченного налога должен решаться применительно к пункту 2 статьи 79 Кодекса с учетом того, что такое заявление должно быть подано в течение трех лет со дня, когда налогоплательщик узнал или должен был узнать о факте излишне уплаченного налога.

Как установлено судами и подтверждается материалами дела, после проведения инспекцией выездной налоговой проверки за 2000–2002 годы, в ходе которой было установлено, что общество не является плательщиком единого налога на вмененный доход по розничной торговле в указанных филиалах, обществом изменены условия осуществления розничной торговли: магазины розничной торговли разграничены перегородками, каждый из них имеет отдельный вход, установлена контрольно-кассовая техника, оборудованы отдельные помещения для приема, хранения товаров и подготовки их к продаже; магазины торгуют различными группами товаров, в каждом из них свой штат работников. Кроме того, на эти магазины Трубчевским филиалом государственного унитарного предприятия «Брянскоблтехинвентаризация» 02.08.2005 и 18.04.2006 оформлены технические паспорта, согласно экспликациям которых торговая площадь и одного, и другого не превышает 150 квадратных метров. С учетом данных обстоятельств общество полагало, что устранило недостатки, выявленные в ходе предыдущей выездной налоговой проверки, препятствовавшие ему в применении специального налогового режима в виде единого налога на вмененный доход, в связи с чем исчисляло и уплачивало данный налог в IV квартале 2003 года, 2005 и 2006 годах.

Об излишней уплате 829 816 рублей по единому налогу на вмененный доход общество узнало только 23.03.2007 из акта выездной налоговой проверки за 2003–2006 годы.

Ранее указанной даты общество не могло узнать о наличии у него этой переплаты, поскольку осуществляло предпринимательскую деятельность, подпадающую, по его мнению, под специальный режим налогообложения.

Таким образом, право на обращение в суд с заявлением о возврате излишне уплаченной суммы единого налога на вмененный доход у общества возникло после составления инспекцией акта выездной налоговой проверки, то есть 23.03.2007.

Поскольку заявление о возврате излишне уплаченного налога подано обществом в суд 27.10.2008, то на момент его обращения срок на возврат излишне уплаченного налога не истек.

Требование инспекции о представлении уточненных налоговых деклараций при условии, что общество не обязано было платить единый налог на вмененный доход, не основано на нормах налогового законодательства.

При таких обстоятельствах судебные акты трех инстанций 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 отмене.

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

**ПОСТАНОВИЛ:**

решение Арбитражного суда Брянской области от 22.12.2008 по делу № А09-9907/08-30, постановление Двадцатого арбитражного апелляционного суда от 25.11.2009 и постановление Федерального арбитражного суда Центрального округа от 29.01.2010 по тому же делу в части отказа в удовлетворении требования Трубчевского районного потребительского общества Брянской области о возврате 465 429 рублей излишне уплаченного единого налога на вмененный доход отменить.

Требование Трубчевского районного потребительского общества Брянской области в указанной части удовлетворить.

Обязать Межрайонную инспекцию Федеральной налоговой службы № 7 по Брянской области возвратить Трубчевскому районному потребительскому обществу Брянской области 465 429 рублей излишне уплаченного единого налога на вмененный доход.

В остальной части указанные судебные акты оставить без изменения.

*Председательствующий А.А. Иванов*