

## **ПРИМЕНЕНИЕ НАЛОГОВОГО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА**

### **Обоснованность расходов, уменьшающих в целях налогообложения полученные доходы**

Ошибочная квалификация финансовых операций привела суды к недостоверному выводу о намерении налогоплательщика получить необоснованную налоговую выгоду.

### **ПОСТАНОВЛЕНИЕ Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 11542/07 Москва, 26 февраля 2008 г.**

Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в составе:

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

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

рассмотрел заявление общества с ограниченной ответственностью «Новый ветерок» о пересмотре в порядке надзора постановления Девятого арбитражного апелляционного суда от 13.03.2007 и постановления Федерального арбитражного суда Московского округа от 20.06.2007 по делу № А40-48303/06-142-294 Арбитражного суда города Москвы.

В заседании приняли участие представители:

от заявителя — общества с ограниченной ответственностью «Новый ветерок» — Матвеев С.П., Травкина Н.А.;

от Инспекции Федеральной налоговой службы № 5 по городу Москве — Бургина И.Л., Егоров Д.В., Порошкова Т.А.

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

Общество с ограниченной ответственностью «Новый ветерок» (далее — общество «Новый ветерок», общество) обратилось в Арбитражный суд города Москвы с заявлением о признании недействительным решения Инспекции Федеральной налоговой службы № 5 по городу Москве (далее — инспекция) от 30.06.2006 № 16/71 в части доначисления 37 268 640 рублей налога на прибыль,

## Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 5/2008

привлечения его к налоговой ответственности в виде взыскания 15 000 рублей штрафа, предусмотренного пунктом 3 статьи 120 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — Кодекс) за грубое нарушение правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения, повлекших занижение налоговой базы, и 6 074 964 рублей и 5 154 274 рублей штрафов, предусмотренных пунктами 1 и 2 статьи 117 Кодекса за ведение предпринимательской деятельности без постановки на учет в налоговом органе.

Определением Арбитражного суда города Москвы от 25.10.2006 к участию в деле в качестве третьего лица на стороне инспекции привлечена Инспекция Федеральной налоговой службы № 3 по городу Москве.

Решением Арбитражного суда города Москвы от 29.12.2006 требование общества удовлетворено.

Постановлением Девятого арбитражного апелляционного суда от 13.03.2007 решение суда первой инстанции отменено, в удовлетворении заявленного требования отказано.

Федеральный арбитражный суд Московского округа постановлением от 20.06.2007 постановление суда апелляционной инстанции в части отказа в признании недействительным решения инспекции от 30.06.2006 № 16/71 о привлечении общества к налоговой ответственности в виде взыскания 6 074 964 рублей и 5 154 274 рублей штрафов, предусмотренных пунктами 1 и 2 статьи 117 Кодекса, отменил; в отмененной части оставил в силе решение суда первой инстанции. В остальной части постановление суда апелляционной инстанции оставил без изменения.

Как следует из материалов дела, инспекцией проведена выездная налоговая проверка общества за период с 2002 года по 2004 год, по результатам которой составлены акт от 13.03.2006 № 15/21, акт проведения дополнительных мероприятий налогового контроля от 04.05.2006 № 16/47 и принято решение от 30.06.2006 № 16/71.

Основанием для доначисления обществу 37 268 640 рублей налога на прибыль послужило необоснованное, по мнению инспекции, уменьшение им выручки, полученной от реализации именных обыкновенных акций открытого акционерного общества «Акционерный коммерческий Сберегательный банк Российской Федерации» (далее — Сбербанк России), обращающихся на организованном рынке ценных бумаг, и внереализационных доходов на 153 902 402 рубля расходов, связанных с приобретением данных ценных бумаг, и на 1 383 605 рублей 68 копеек процентов, уплаченных обществом «Новый ветерок» за предоставленные закрытым акционерным обществом «Банк Кредит Свисс Ферст Бостон» и компанией Credit Suisse First Boston (Cyprus) Limited (далее — компания CSFB Cyprus) (банк по законодательству Республики Кипр) кредиты.

Инспекция сочла, что общество не подтвердило права на акции Сбербанка России, поскольку в реестре акционеров Сбербанка России за 2002 и 2003 го-

## Постановления Президиума

ды, деятельность по ведению которого осуществляет закрытое акционерное общество «Регистраторское общество «Статус», сведения об учете общества в качестве владельца названных ценных бумаг отсутствуют, поэтому исключила из расходов понесенные обществом затраты по приобретению акций, а также признала договор между обществом (заемщиком) и компанией CSFB Surgus (кредитором) от 08.06.1998 незаключенным, так как между сторонами не достигнуто соглашения по существенному условию о плате (процентах) за пользование кредитом. Поскольку в силу указанного договора кредитору предоставлено неограниченное право определять размер причитающихся к уплате процентов, инспекция исключила из расходов общества всю сумму процентов.

По мнению инспекции, предпринимательская деятельность общества «Новый ветерок» направлена на уклонение от обложения налогом на прибыль, в обоснование чего она сослалась на следующие обстоятельства.

Участники сделок с ценными бумагами и кредитования входят в международную финансовую группу «Credit Suisse»; сделки по купле-продаже акций Сбербанка России являются фиктивными, поскольку право собственности на них обществу не переходило; денежные средства в виде кредита получены обществом от его учредителя (компании CSFB Surgus) с местом нахождения в свободной экономической зоне — Республике Кипр — в целях их легализации; обслуживание банковских счетов общества «Новый ветерок» осуществляется закрытым акционерным обществом «Банк Кредит Свисс Ферст Бостон», в помещении которого находится офис общества, бухгалтерский учет общества ведется сотрудниками этого же банка, действующими на основании генеральных доверенностей; в мае 2004 года компания CSFB Surgus продала доли в уставном капитале общества «Новый ветерок» закрытому акционерному обществу «Кредит Свисс Ферст Бостон Секьюритиз» и Credit Suisse First Boston (International) Holding AG (Швейцария); генеральным директором общества «Новый ветерок» и общества с ограниченной ответственностью «Кредит Свисс Ферст Бостон Инвестментс» является иностранный гражданин Парсонс Кристофер; в офисе общества «Новый ветерок» находились финансово-хозяйственные документы и печати закрытого акционерного общества «Кредит Свисс Ферст Бостон Секьюритиз», общества с ограниченной ответственностью «Кредит Свисс Ферст Бостон Инвестментс», закрытого акционерного общества «Банк Кредит Свисс Ферст Бостон», Credit Suisse First Boston (International) Holding AG.

За полученные от закрытого акционерного общества «Банк Кредит Свисс Ферст Бостон» кредиты общество «Новый ветерок» уплатило проценты, исходя из 9 процентов годовых, однако взаимозависимой организации (закрытому акционерному обществу «Кредит Свисс Ферст Бостон Секьюритиз») предоставило заем под 6,25 процента за два года. По информации Центрального банка Российской Федерации размеры указанных процентов отличались от обычных процентов в Российской Федерации (15,7 процента в 2002 году, 13 процентов в 2003 году и 11,4 процента в 2004 году).

Инспекция утверждает: данные обстоятельства в совокупности свидетельствуют о том, что произведенные обществом «Новый ветерок» затраты не отвеча-

## Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 5/2008

ют критериям обоснованных и документально подтвержденных расходов, как это требуется в соответствии со статьей 252 Кодекса.

Суд первой инстанции признал доводы инспекции несостоятельными.

Суды апелляционной и кассационной инстанций согласились с доводами инспекции: действия общества «Новый ветерок» направлены на сокращение налогового бремени путем увеличения расходов за счет формального движения акций между взаимозависимыми организациями. Инспекцией была установлена недостоверность и противоречивость сведений, содержащихся в документах общества, поэтому, ссылаясь на постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды», суды названных инстанций признали, что понесенные обществом расходы по акциям и выплаченным процентам документально не подтверждены и, следовательно, налогооблагаемая прибыль занижена.

В заявлении, поданном в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации, о пересмотре в порядке надзора данных постановлений судов апелляционной и кассационной инстанций общество «Новый ветерок» указывает на нарушение судами единообразия в толковании и применении норм права и просит судебные акты в части отказа в признании недействительным решения инспекции от 30.06.2006 № 16/71 о доначислении 37 268 640 рублей налога на прибыль и взыскании 15 000 рублей штрафа отменить, оставив в этой части решение суда первой инстанции без изменения.

В отзыве на заявление инспекция просит оставить судебные акты без изменения как законные и обоснованные.

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

Налогообложение прибыли осуществляется в соответствии с главой 25 Кодекса, которая устанавливает взаимосвязь доходов от предпринимательской и иной экономической деятельности организации, направленной на получение прибыли, и расходов.

Согласно пункту 1 статьи 252 Кодекса расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты, осуществленные (понесенные) налогоплательщиком. Под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме, под документально подтвержденными расходами — затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством Российской Федерации. Расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

## Постановления Президиума

В зависимости от характера расходов, условий осуществления и направленности деятельности налогоплательщика расходы подразделяются на расходы, связанные с производством и реализацией, и внереализационные расходы (пункт 2 статьи 252 Кодекса).

При реализации (или ином выбытии) ценных бумаг расходы определяются исходя из цены приобретения ценной бумаги (включая расходы на ее приобретение), затрат на ее реализацию (пункт 2 статьи 280 Кодекса).

В реестре акционеров Сбербанка России на лицевом счете общества «Новый ветерок» акции Сбербанка России не учитывались, поскольку зарегистрированными лицами в реестре значились номинальные держатели акций (закрытое акционерное общество «Банк Кредит Свисс Ферст Бостон» и закрытое акционерное общество «ИНГ Банк (Евразия)»), с которыми общество заключило депозитарные договоры от 28.09.1999 и от 10.07.2002.

Названные депозитарии являются профессиональными участниками рынка ценных бумаг и в силу указанных договоров оказывали обществу «Новый ветерок» услуги по учету и удостоверению прав на данные ценные бумаги.

Права на именные ценные бумаги (акции Сбербанка России) перешли к обществу «Новый ветерок» в результате внесения депозитариями приходных записей по счету депо приобретателя (общества). Записи произведены в связи с приобретением обществом указанных ценных бумаг у закрытых акционерных обществ «Кредит Свисс Ферст Бостон Секьюритиз», «Банк Кредит Свисс Ферст Бостон», «Объединенная финансовая группа», обществ с ограниченной ответственностью «Ренессанс Брокер», «Джи Ти Эн Глобал Пропетиз 7».

Приход и выбытие акций Сбербанка России подтверждены поручениями общества «Новый ветерок» на проведение депозитариями операций с данными акциями и выписками по счету депо. Понесенные обществом затраты по приобретению названных ценных бумаг подтверждаются договорами купли-продажи с упомянутыми организациями и платежными поручениями и являются обоснованными.

Эти обстоятельства, установленные судом первой инстанции и обоснованные положениями Федерального закона от 22.04.1996 № 39-ФЗ «О рынке ценных бумаг», не нашли опровержения в постановлениях судов апелляционной и кассационной инстанций.

В силу подпункта 2 пункта 1 статьи 265 Кодекса проценты по долговым обязательствам любого вида вне зависимости от их характера, в том числе проценты по кредитам или займам, начисленные за фактическое время пользования заемными средствами, включаются в состав внереализационных расходов.

К договору от 08.06.1998, которым компания CSFB Surgus предоставила обществу «Новый ветерок» кредитную линию, прилагаются уведомления (заявления) общества, содержащие сведения о размерах каждого кредитного транша и согласованных сторонами процентах.

Судами апелляционной и кассационной инстанций эти обстоятельства, установленные судом первой инстанции, не опровергнуты, поэтому довод инспекции о незаключении кредитного договора, положенный в основу ее решения об исключении сумм выплаченных процентов из расходов общества, не мог быть признан законным.

Отклонение уплаченных обществом «Новый ветерок» закрытому акционерному обществу «Банк Кредит Свисс Ферст Бостон» и компании CSFB Surgus процентов по кредитам и полученных обществом от закрытого акционерного общества «Кредит Свисс Ферст Бостон Секьюритиз» процентов от средних процентных ставок по кредитам в Российской Федерации не влечет исключения уплаченных процентов из состава расходов как не предусмотренное Кодексом.

Участие в данных сделках лиц, признанных судами взаимозависимыми, не свидетельствует об экономической неоправданности расходов общества и наличии у него необоснованной налоговой выгоды, поскольку каждый налогоплательщик осуществляет предпринимательскую деятельность самостоятельно на свой риск и вправе единолично оценивать ее эффективность и целесообразность исходя из поставленных целей.

Общество «Новый ветерок» за счет имеющихся в его распоряжении денежных средств, в том числе кредитов, совершало операции по приобретению и продаже обращающихся на организованном рынке ценных бумаг акций Сбербанка России. Помимо указанных операций общество получало кредиты от закрытого акционерного общества «Банк Кредит Свисс Ферст Бостон» и компании CSFB Surgus по ставкам от 0,5 процента до 6 процентов в 2002—2003 годах и 9 процентов в 2004 году и предоставляло займы закрытому акционерному обществу «Кредит Свисс Ферст Бостон Секьюритиз» с условиями уплаты 6,5 процента в 2002 и 2003 годах и 10—12 процентов в 2004 году.

Выручка общества от реализаций (выбытия) акций Сбербанка России составила 407 491 342 рубля в 2002 году и 54 002 996 рублей в 2003 году; расходы, понесенные обществом при приобретении данных ценных бумаг, — 102 891 565 рублей в 2002 году и 51 010 837 рублей в 2003 году.

В 2002—2004 годах суммы начисленных обществом процентов к получению превышали суммы процентов к уплате: в 2002 году начислено к получению 5 520 821 рубль 8 копеек, к уплате — 1 440 678 рублей 54 копейки; в 2003 году к получению — 11 445 322 рубля 58 копеек, к уплате — 7655 рублей 83 копейки; в 2004 году к получению — 15 170 117 рублей 12 копеек, к уплате — 609 159 рублей 84 копейки.

Из приведенных показателей следует, что общество «Новый ветерок» рассчитывало на положительный экономический эффект от предпринимательской деятельности и фактически достигло поставленной цели.

Хозяйствующие субъекты самостоятельно по своему усмотрению выбирают способы достижения результата от предпринимательской деятельности. В пол-

## Постановления Президиума

номочия налоговых органов входит лишь контроль за соблюдением налогоплательщиками законодательства о налогах и сборах, а не вменение им доходов исходя из собственного видения способов достижения налогоплательщиками экономического результата с меньшими затратами.

Обоснованность расходов, уменьшающих в целях налогообложения полученные доходы, не может оцениваться с точки зрения их целесообразности, рациональности, эффективности или полученного результата.

Следовательно, в проверенных налоговых периодах общество осуществляло деятельность, направленную на получение дохода, произвело экономически оправданные затраты, выраженные в денежной форме и оформленные платежными документами, поэтому затраты отвечают критерию обоснованных и документально подтвержденных расходов.

В этой связи выводы суда кассационной инстанции о недобросовестной предпринимательской деятельности общества «Новый ветерок» и его контрагентов ввиду того, что акции Сбербанка России были приобретены обществом за плату, а не получены от владельцев акций безвозмездно, сделаны без учета предусмотренных Кодексом для таких случаев последствий, которые влекут для общества дополнительное и ничем не оправданное налоговое обременение, поскольку в соответствии с пунктом 2 статьи 248 Кодекса и пунктом 8 статьи 250 Кодекса безвозмездно полученное имущество или имущественные права включаются в состав внереализационных доходов.

Наличие в офисе общества «Новый ветерок» финансово-хозяйственных документов и печатей иных организаций объясняется обществом тем обстоятельством, что Парсонс Кристофер занимает в них руководящие должности.

Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» ориентирует арбитражные суды оценивать доводы налоговых органов о занижении сумм налогов на основе конкретных положений законодательства о налогах и сборах.

Действия налогоплательщика, имеющие своим результатом получение налоговой выгоды, предполагаются экономически оправданными и законными, если иное не доказано налоговым органом.

Предметом доказывания являются выявленные налоговым органом правонарушения — допущенные налогоплательщиком при определении размера налогового обязательства отклонения от правил, предписанных законодательством о налогах и сборах, в частности совершение операций, не обусловленных разумными экономическими причинами или целями делового характера, отражение в учете операций не в соответствии с их действительным экономическим смыслом.

## Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 5/2008

В настоящем случае утверждение инспекции о наличии у общества «Новый ветерок» цели получения необоснованной налоговой выгоды сделано без учета положений главы 25 Кодекса, поскольку при отсутствии затрат в виде уплаченных процентов по кредитам, а также связанных с приобретением ценных бумаг положительный экономический эффект мог быть не достигнут.

Обществом же в опровержение доводов инспекции представлены доказательства, что в результате привлечения кредитных средств, размещения денежных средств в виде займов и совершения операций с ценными бумагами оно получило доход, произведя для достижения этого результата необходимые затраты.

Действуя по правилам, предусмотренным Кодексом, общество исчислило и уплатило налог на прибыль исходя из реальных результатов хозяйственно-финансовой деятельности и необоснованной налоговой выгоды не получало.

Таким образом, из установленных обстоятельств судами апелляционной и кассационной инстанций сделан вывод, не основанный на нормах законодательства о налогах и сборах, подлежащих применению к правоотношениям, связанным с исчислением налога на прибыль.

При таких условиях в соответствии с пунктом 1 статьи 304 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации обжалуемые судебные акты подлежат частичной отмене как нарушающие 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 Девятого арбитражного апелляционного суда от 13.03.2007 и постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 20.06.2007 по делу № А40-48303/06-142-294 Арбитражного суда города Москвы в части отказа обществу с ограниченной ответственностью «Новый ветерок» в признании недействительным решения Инспекции Федеральной налоговой службы № 5 по городу Москве от 30.06.2006 № 16/71 в отношении доначисления 37 268 640 рублей налога на прибыль и привлечения к налоговой ответственности в виде взыскания 15 000 рублей штрафа, предусмотренного пунктом 3 статьи 120 Налогового кодекса Российской Федерации, отменить.

В отмененной части решение Арбитражного суда города Москвы от 29.12.2006 по указанному делу оставить без изменения.

В остальной части постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 20.06.2007 оставить без изменения.

*Председательствующий А.А. Иванов*



## Проведение налоговой проверки

Необеспечение лицу, в отношении которого проводится налоговая проверка, возможности участвовать в процессе рассмотрения ее материалов лично и (или) через своего представителя является основанием для признания решения инспекции незаконным.

### **ПОСТАНОВЛЕНИЕ Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 12566/07 Москва, 12 февраля 2008 г.**

Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в составе:

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

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

рассмотрел заявление индивидуального предпринимателя Полежаева В.Ю. о пересмотре в порядке надзора решения Арбитражного суда Пермского края от 09.06.2007 по делу № А50-4625/2007-А19 и постановления Федерального арбитражного суда Уральского округа от 29.08.2007 по тому же делу.

В заседании приняли участие представители Инспекции Федеральной налоговой службы по Мотовилихинскому району города Перми — Будыка И.Н., Медведева Е.Н., Тропицын С.В.

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

Инспекция Федеральной налоговой службы по Мотовилихинскому району города Перми (далее — инспекция) провела выездную налоговую проверку индивидуального предпринимателя Полежаева В.Ю. (далее — предприниматель) по вопросам соблюдения законодательства о налогах и сборах за период с 2003 по 2005 годы, по результатам которой составлен акт от 28.11.2006 № 18991дсп и принято решение от 10.01.2007 № 87дсп о проведении дополнительных мероприятий налогового контроля.

Уведомлением от 21.02.2007 № 15-12/2317 инспекция пригласила предпринимателя участвовать в процессе рассмотрения материалов выездной налоговой проверки, назначенном на 01.03.2007 с 10.00 до 12.00 по адресу нахождения инспекции.

Между тем согласно почтовому штемпелю на конверте и реестру почтовых отправлений уведомление направлено предпринимателю 07.03.2007 и получено им 09.03.2007.

## Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 5/2008

Таким образом, предприниматель был лишен возможности участвовать в процессе рассмотрения материалов налоговой проверки и представить свои объяснения.

На основании изложенного предприниматель обратился в Арбитражный суд Пермского края с заявлением о признании решения инспекции от 12.03.2007 № 3168, принятого в его отсутствие, недействительным.

Решением суда первой инстанции от 09.06.2007 в удовлетворении заявленного требования отказано.

Федеральный арбитражный суд Уральского округа постановлением от 29.08.2007 решение оставил без изменения.

Суды первой и кассационной инстанций сочли несущественным факт вынесения инспекцией оспариваемого решения по результатам выездной налоговой проверки без участия заявителя.

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

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

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

Федеральным законом от 27.07.2006 № 137-ФЗ «О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с осуществлением мер по совершенствованию налогового администрирования» (далее — Федеральный закон № 137-ФЗ) в статью 101 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — Кодекс) внесены изменения, вступившие в законную силу с 01.01.2007.

В соответствии с пунктом 14 статьи 101 Кодекса (в редакции Федерального закона № 137-ФЗ) несоблюдение должностными лицами налоговых органов требований, установленных Кодексом, может служить 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 ма-

## Постановления Президиума

териалов налоговой проверки лично и (или) через своего представителя и обеспечение возможности налогоплательщика представить объяснения.

При этом законодатель, осуществляя мероприятия по совершенствованию налогового администрирования, в том числе предусматривая внесудебный порядок взыскания сумм налоговых санкций, исходил из необходимости сохранения гарантий защиты прав налогоплательщиков и других лиц, в отношении которых проводится налоговый контроль по меньшей мере в объеме, предусмотренном ранее действовавшим законодательством.

Одной из таких гарантий при судебном порядке взыскания сумм налоговых санкций является обеспечение судом лицу возможности участвовать лично и (или) через своего представителя в судебном заседании.

Нарушение данного требования в соответствии с пунктом 2 части 4 статьи 270 и пунктом 2 части 4 статьи 288 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации в любом случае является основанием для отмены судебного акта.

Следовательно, необеспечение лицу, в отношении которого проводится налоговая проверка, возможности участвовать в процессе рассмотрения ее материалов лично и (или) через своего представителя является основанием для признания решения инспекции незаконным.

Ссылка арбитражных судов на пункт 30 постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 28.02.2001 № 5 «О некоторых вопросах применения части первой Налогового кодекса Российской Федерации» неправомерна, поскольку суды применили содержащееся в нем разъяснение без учета изменений, внесенных в статью 101 Кодекса Федеральным законом № 137-ФЗ.

При названных обстоятельствах на основании пункта 1 статьи 304 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации обжалуемые решение суда первой инстанции и постановление суда кассационной инстанции подлежат отмене как нарушающие единообразие в толковании и применении арбитражными судами норм права.

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

**ПОСТАНОВИЛ:**

решение Арбитражного суда Пермского края от 09.06.2007 по делу № А50-4625/2007-А19 и постановление Федерального арбитражного суда Уральского округа от 29.08.2007 по тому же делу отменить.

Решение Инспекции Федеральной налоговой службы по Мотовилихинскому району города Перми от 12.03.2007 № 3168дсп признать незаконным.

*Председательствующий А.А. Иванов*

Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 5/2008

## **Обоснованность налоговой выгоды**

Дело по заявлению о признании незаконным ненормативного акта налогового органа направлено на новое рассмотрение, так как судами не проверены доказательства, касающиеся экономической обоснованности действий налогоплательщика.

### **ПОСТАНОВЛЕНИЕ Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 11690/07 Москва, 5 февраля 2008 г.**

Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в составе:

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

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

рассмотрел заявление общества с ограниченной ответственностью «ФинСтройЛизинг» о частичном пересмотре в порядке надзора решения Арбитражного суда города Москвы от 01.02.2007 по делу № А40-34316/06-126-128, постановления Девятого арбитражного апелляционного суда от 25.04.2007 и постановления Федерального арбитражного суда Московского округа от 28.06.2007 по тому же делу.

В заседании приняли участие представители:

от заявителя — общества с ограниченной ответственностью «ФинСтройЛизинг» — Андрусенко С.А., Митрофанов Ю.В., Пискун С.Ф.;

от Инспекции Федеральной налоговой службы № 6 по городу Москве — Алейкина С.А., Ревягина Ю.А., Французов А.В., Шурупов А.В.;

от закрытого акционерного общества «Машстройиндустрия» (третьего лица) — Чебанова И.В.;

от общества с ограниченной ответственностью «Строммашлизинг» (третьего лица) — Гаврилейко И.С.

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

Общество с ограниченной ответственностью «ФинСтройЛизинг» (далее — общество) направило Инспекции Федеральной налоговой службы № 6 по городу

## Постановления Президиума

Москве (далее — инспекция) налоговую декларацию по налогу на добавленную стоимость за август 2005 года, указав в ней на наличие у него права на возмещение из бюджета 5 747 528 рублей данного налога.

По результатам камеральной налоговой проверки решением от 28.03.2006 № 20-09/7 инспекция доначислила обществу 5 557 645 рублей налога на добавленную стоимость (далее — налог) в связи с исключением из суммы налоговых вычетов 11 304 869 рублей и направила ему требование от 10.05.2006 № 20-09/07 об уплате доначисленного налога.

Общество обратилось в Арбитражный суд города Москвы с заявлением о признании незаконными названных решения и требования инспекции, ссылаясь на обоснованное предъявление им к налоговому вычету 11 304 869 рублей налога.

К участию в деле в качестве третьих лиц, не заявляющих самостоятельных требований относительно предмета спора, привлечены закрытое акционерное общество «Машстройиндустрия» и общество с ограниченной ответственностью «Строммашлизинг».

Арбитражный суд города Москвы решением от 01.02.2007 признал незаконным решение инспекции от 28.03.2006 № 20-09/7 в части доначисления налога к уплате и исключения из состава налоговых вычетов 5 778 913 рублей и требование инспекции от 10.05.2006 № 20-09/07 об уплате налога.

Заявление общества, касающееся вычета налога, указанного в счетах-фактурах от 27.07.2005 № 00001195 и от 09.08.2005 № 00001453, оставлено судом первой инстанции без удовлетворения.

Постановлением Девятого арбитражного апелляционного суда от 25.04.2007 решение суда первой инстанции оставлено без изменения.

Федеральный арбитражный суд Московского округа постановлением от 28.06.2007 решение суда первой инстанции и постановление суда апелляционной инстанции оставил без изменения.

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

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

Проверив обоснованность доводов, изложенных в заявлении, отзыве на него и выступлениях присутствующих в заседании представителей участвующих в деле лиц, Президиум считает, что обжалуемые судебные акты подлежат частич-

## Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 5/2008

ной отмене с направлением дела в отмененной части на новое рассмотрение в суд первой инстанции по следующим основаниям.

Общество покупало на заемные средства оборудование и сдавало его в лизинг. К налоговому вычету общество предъявляло налог, перечисленный продавцам оборудования.

Как следует из счета-фактуры от 09.08.2005 № 00001453, общество купило у закрытого акционерного общества «Машстройиндустрия» башенные краны и иную продукцию, уплатив поставщику 34 976 080 рублей 28 копеек, в том числе 5 335 334 рубля 28 копеек налога, предъявленного впоследствии к налоговому вычету.

Факт перечисления поставщику обществом налога согласно данному счету-фактуре инспекцией признается.

В силу пунктов 1, 2 статьи 171 Налогового кодекса Российской Федерации налогоплательщик имеет право уменьшить общую сумму налога, исчисленную в соответствии со статьей 166 Кодекса, на суммы налога, предъявленные налогоплательщику при приобретении товаров (работ, услуг).

В обоснование вывода о неправомерности предъявления обществом к вычету налога, перечисленного поставщику по счету-фактуре от 09.08.2005 № 00001453, суды указали на следующее: лица, принимавшие участие в расчетах, взаимозависимые; общество является излишним хозяйствующим звеном при осуществлении лизинговых операций; общество сдавало имущество в лизинг, устанавливая его стоимость более высокую, чем стоимость, определенную поставщиком; расчеты осуществлялись с использованием счетов, открытых в одном банке.

Однако в судебных актах не приведено обоснование того, почему перечисленные обстоятельства свидетельствуют о стремлении общества к получению необоснованной налоговой выгоды.

В подтверждение вывода об отсутствии у общества права на вычет налога, указанного в счете-фактуре от 09.08.2005 № 00001453, суды сослались также на отсутствие у него реальной возможности возратить заемные средства, полученные по всем кредитным договорам. Между тем этот вывод сделан судами без анализа условий договоров займа и предусмотренных ими сроков возврата заемных средств.

В соответствии с пунктом 9 постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» установление судом наличия разумных экономических или иных причин (деловой цели) в действиях налогоплательщика осуществляется с учетом оценки обстоятельств, свидетельствующих о его намерениях получить экономический

## Постановления Президиума

эффект в результате реальной предпринимательской или иной экономической деятельности.

В пункте 1 названного постановления также отмечено: предполагается, что действия налогоплательщика, имеющие своим результатом получение налоговой выгоды, экономически оправданны, а сведения, содержащиеся в налоговой декларации и бухгалтерской отчетности, — достоверны. Представление налогоплательщиком в налоговый орган всех надлежащим образом оформленных документов, предусмотренных законодательством о налогах и сборах, в целях получения налоговой выгоды является основанием для ее получения, если налоговым органом не доказано, что сведения, содержащиеся в этих документах, неполны, недостоверны и (или) противоречивы.

Однако суды, отметив отсутствие у общества разумной деловой цели, не дали оценки его доводам о том, что на 01.07.2006 балансовая (остаточная) стоимость переданного в лизинг имущества при увеличении числа лизингополучателей составила 520 250 000 рублей и превысила сумму всех заемных обязательств.

В соответствии с частью 3 статьи 15 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации принимаемые арбитражным судом судебные акты должны быть законными, обоснованными и мотивированными.

Согласно части 4 статьи 170 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации в мотивировочной части решения должны быть указаны фактические и иные обстоятельства дела, установленные судом; доказательства, на которых основаны выводы суда об обстоятельствах дела, и доводы в пользу принятого решения; мотивы, по которым суд отверг те или иные доказательства, принял или отклонил приведенные в обоснование своих требований и возражений доводы лиц, участвующих в деле; законы и иные нормативные правовые акты, которыми руководствовался суд при принятии решения, и мотивы, по которым суд не применил законы и иные нормативные правовые акты, на которые ссылались лица, участвующие в деле. В мотивировочной части решения должны содержаться также обоснования принятого судом решения.

Между тем решение суда первой инстанции и постановления судов апелляционной и кассационной инстанций, вынесенные по настоящему делу, названным положениям Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации не соответствуют.

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

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

Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 5/2008

ПОСТАНОВИЛ:

решение Арбитражного суда города Москвы от 01.02.2007 по делу № А40-34316/06-126-128, постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 25.04.2007 и постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 28.06.2007 по тому же делу в части отказа в удовлетворении заявления общества с ограниченной ответственностью «ФинсСтройЛизинг» о признании незаконными решения от 28.03.2006 № 20-09/7 и требования от 10.05.2006 № 20-09/07 Инспекции Федеральной налоговой службы № 6 по городу Москве отменить в отношении отказа обществу в применении 5 335 334 рублей 28 копеек налогового вычета по налогу на добавленную стоимость, указанному в счете-фактуре от 09.08.2005 № 00001453.

Дело в отмененной части направить на новое рассмотрение в Арбитражный суд города Москвы.

В остальной части названные судебные акты оставить без изменения.

*Председательствующий А.А. Иванов*



## **Обоснованность привлечения к налоговой ответственности**

Привлечение общества к ответственности за совершение налогового правонарушения, предусмотренного пунктом 1 статьи 122 Налогового кодекса Российской Федерации, является неправомерным, поскольку представленные налогоплательщиком в инспекцию документы подтверждают исполнение им налоговой обязанности.

### **ПОСТАНОВЛЕНИЕ Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 15120/07 Москва, 26 февраля 2008 г.**

Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в составе:

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

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

рассмотрел заявление открытого акционерного общества «Пермский моторный завод» о пересмотре в порядке надзора постановления Семнадцатого арбитражного апелляционного суда от 17.04.2007 и постановления Федерального арбитражного суда Уральского округа от 23.07.2007 по делу № А50-19308/2006-А16 Арбитражного суда Пермской области.

В заседании приняли участие представители:

от заявителя — открытого акционерного общества «Пермский моторный завод» — Каримов Т.Д., Семенов В.В.;

от Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам по Пермскому краю Самаркин В.В., Торопицин С.В.

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

Открытое акционерное общество «Пермский моторный завод» (далее — общество) обратилось в Арбитражный суд Пермской области с заявлением о признании недействительным решения Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам по Пермскому краю (далее — инспекция) от 07.11.2006 № 764, вынесенного на основании камеральной налоговой проверки представленной обществом уточненной налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость за декабрь 2005 года, которым общество привлечено к налоговой ответственности, предусмотренной

частью 1 статьи 122 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — Кодекс), в виде взыскания 4 317 403 рублей 20 копеек штрафа, ему доначислено 21 587 016 рублей налога на добавленную стоимость и начислено 1 262 008 рублей 92 копейки пеней.

Решением Арбитражного суда Пермской области от 19.01.2007 заявленное требование удовлетворено частично: решение инспекции в части доначисления налога на добавленную стоимость, начисления штрафа, а также пеней в размере, превышающем 407 789 рублей 68 копеек, признано недействительным; в удовлетворении требования о признании недействительным решения инспекции в отношении начисления 407 789 рублей 68 копеек пеней отказано.

Признавая правомерным начисление указанной суммы пеней, суд исходил из того, что общество своевременно не представило в инспекцию заключение компетентного органа государственной власти, подтверждающее длительность производственного цикла изготовления товаров свыше 6 месяцев, поэтому обязано было включить в налоговую базу по налогу на добавленную стоимость за декабрь 2005 года авансовые платежи, полученные в счет предстоящих экспортных поставок этих товаров, исчислить и уплатить с них налог.

Вместе с тем суд первой инстанции счел, что оснований для доначисления налога, начисления пеней свыше указанной суммы и привлечения общества к налоговой ответственности у инспекции не имелось, поскольку в пределах установленного законодательством о налогах и сборах 180-дневного срока одновременно с уточненной налоговой декларацией по налогу на добавленную стоимость по налоговой ставке 0 процентов общество представило полный пакет документов, подтверждающих правомерность применения им этой налоговой ставки по данной экспортной операции.

Семнадцатый арбитражный апелляционный суд постановлением от 17.04.2007 решение суда первой инстанции изменил: в удовлетворении требования о признании недействительным решения инспекции в части привлечения общества к налоговой ответственности отказал; в остальной части решение суда оставил без изменения.

Федеральный арбитражный суд Уральского округа постановлением от 23.07.2007 постановление суда апелляционной инстанции оставил без изменения.

Суды апелляционной и кассационной инстанций исходили из того, что неплата налога в установленный законом срок является правонарушением, за совершение которого Кодексом предусмотрена налоговая санкция.

В заявлении, поданном в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации, о пересмотре постановлений судов апелляционной и кассационной инстанций в порядке надзора общество просит отменить названные судебные акты как препятствующие формированию единообразной судебной правоприменительной практики.

## Постановления Президиума

Проверив обоснованность доводов, изложенных в заявлении и выступлениях присутствующих в заседании представителей участвующих в деле лиц, Президиум считает, что оспариваемые судебные акты подлежат отмене, решение суда первой инстанции — частичной отмене по следующим основаниям.

Как установлено судами первой и апелляционной инстанций, общество заключило договор от 30.08.2005 № 031/46780954/325/27-2005 с иностранной фирмой «International Handling Company, Ltd» (Британские Виргинские острова) на поставку четырех авиационных двигателей ПС-90А-76. Согласно заключению Министерства промышленности и энергетики Российской Федерации от 13.10.2005 № 208 длительность производственного цикла изготовления этой продукции составляет 8 месяцев, товар соответствует Перечню товаров, утвержденному постановлением Правительства Российской Федерации от 21.08.2001 № 602.

В декабре 2005 года общество в счет оплаты предстоящей поставки по данному договору получило авансовые платежи в сумме 5422102,57 доллара США (по курсу Центрального банка Российской Федерации — 141 514 884 рубля 24 копейки).

В марте 2006 года указанная продукция была отгружена обществом в таможенном режиме экспорта в адрес иностранного покупателя.

По результатам камеральной налоговой проверки представленной обществом уточненной налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость за декабрь 2005 года инспекция вынесла решение от 07.11.2006 № 764 о привлечении общества к налоговой ответственности, доначислении налога и начислении пеней.

Выводы инспекции были основаны на положениях подпункта 1 пункта 1 статьи 162 Кодекса и постановления Правительства Российской Федерации от 21.08.2001 № 602 «Об утверждении порядка определения налоговой базы при исчислении налога на добавленную стоимость по авансовым или иным платежам, полученным организациями-экспортерами в счет предстоящих поставок товаров, облагаемых по налоговой ставке 0 процентов, длительность производственного цикла изготовления которых составляет свыше 6 месяцев, и перечня товаров (работ, услуг), длительность производственного цикла изготовления (выполнения, оказания) которых составляет свыше 6 месяцев» (далее — Порядок).

По мнению инспекции, авансовые платежи включаются в налоговую базу по налогу на добавленную стоимость и с них исчисляется и уплачивается данный налог по налоговой ставке 18 процентов, поскольку в нарушение пункта 2 Порядка обществом одновременно с налоговой декларацией за декабрь 2005 года, поданной 20.01.2006, не были представлены перечисленные в пункте 3 Порядка документы, дающие право не учитывать авансовые платежи при исчислении налога за этот налоговый период. Кроме того, поставка указанных товаров на экспорт фактически произведена раньше чем через 6 месяцев после начала

## Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 5/2008

перечисления авансовых и иных платежей организации-изготовителю, что нарушает пункт 6 Порядка.

Суды апелляционной и кассационной инстанций признали доводы инспекции обоснованными.

Между тем судами названных инстанций не учтено следующее.

Исходя из подпункта 1 пункта 1 статьи 162 Кодекса (в редакции, действовавшей до 01.01.2006) налоговая база по налогу на добавленную стоимость, исчисляемая в соответствии со статьями 153—158 Кодекса, увеличивается на суммы авансовых или иных платежей, полученных в счет предстоящих поставок товаров, выполнения работ или оказания услуг. Этим же пунктом предусматривалось, что данная норма не применяется в отношении авансовых или иных платежей, полученных в счет предстоящих поставок товаров, выполнения работ, оказания услуг, облагаемых по налоговой ставке 0 процентов согласно подпунктам 1 и 5 пункта 1 статьи 164 Кодекса, длительность производственного цикла изготовления которых составляет свыше 6 месяцев (по перечню и в порядке, которые определяются Правительством Российской Федерации).

Как установлено судами, инспекция на момент проверки уточненной налоговой декларации за декабрь 2005 года вместе с полным пакетом документов, предусмотренных статьей 165 Кодекса, до принятия своего решения располагала также заключением компетентного органа о том, что длительность производственного цикла товаров, производимых для экспортной поставки, превышает 6 месяцев.

Правомерность применения обществом налоговой ставки 0 процентов при реализации указанных товаров в таможенном режиме экспорта не вызвала у инспекции сомнений, о чем свидетельствует ее решение от 20.11.2006 № 1132, вынесенное по результатам камеральной проверки налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость по налоговой ставке 0 процентов за июль 2006 года.

Необходимо также учитывать и то, что Федеральным законом от 22.07.2005 № 119-ФЗ «О внесении изменений в главу 21 части второй Налогового кодекса Российской Федерации и о признании утратившими силу отдельных положений актов законодательства Российской Федерации о налогах и сборах» в Кодекс внесены изменения и дополнения, вступившие в силу с 01.01.2006, и, в частности, с 01.01.2006 признан утратившим силу подпункт 1 пункта 1 статьи 162 Кодекса о включении авансовых платежей в налоговую базу.

При таких обстоятельствах вывод суда первой инстанции о незаконности решения инспекции в части привлечения общества к ответственности на основании пункта 1 статьи 122 Кодекса является правильным, поэтому у судов апелляционной и кассационной инстанций оснований для отмены решения суда первой инстанции в этой части не имелось.

## Постановления Президиума

Вместе с тем решение суда первой инстанции также подлежит отмене в части признания правомерным начисления 407 789 рублей 68 копеек пеней, поскольку статья 75 Кодекса предусматривает начисление пеней при условии, если налогоплательщиком не исполнена обязанность по уплате налога в установленный законом срок. В настоящем случае с учетом представленных в инспекцию документов такой обязанности у общества не возникло.

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:

постановление Семнадцатого арбитражного апелляционного суда от 17.04.2007 и постановление Федерального арбитражного суда Уральского округа от 23.07.2007 по делу № А50-19308/2006-А16 Арбитражного суда Пермской области отменить.

Решение Арбитражного суда Пермской области от 19.01.2007 по указанному делу в части начисления открытому акционерному обществу «Пермский моторный завод» 407 789 рублей 68 копеек пеней отменить.

Решение Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам по Пермскому краю от 07.11.2006 № 764 в этой части признать недействительным.

В остальной части решение суда первой инстанции оставить без изменения.

*Председательствующий А.А. Иванов*

Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 5/2008

## **Применение налоговой ставки 0 процентов по НДС**

Судебные акты отменены и дело направлено на новое рассмотрение, поскольку при его рассмотрении суды не дали оценки доводу налогоплательщика о необоснованном взыскании с него налоговым органом недоимки, составляющей сумму налоговых вычетов, что противоречит положениям статей 171—173 Налогового кодекса Российской Федерации, принципам налогового права и фактически является требованием повторной уплаты в бюджет суммы налога, уже уплаченной поставщикам в составе цены за приобретенные товары (работы, услуги).

### **ПОСТАНОВЛЕНИЕ Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 10015/07 Москва, 12 февраля 2008 г.**

Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в составе:

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

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

рассмотрел заявление открытого акционерного общества «Волжское нефтеналивное пароходство «Волготанкер» о пересмотре в порядке надзора решения Арбитражного суда Самарской области от 02.11.2006 по делу № А55-8150/2005 22 и постановления Федерального арбитражного суда Поволжского округа от 24.04.2007 по тому же делу.

В заседании приняли участие:

от заявителя — открытого акционерного общества «Волжское нефтеналивное пароходство «Волготанкер» — Баканова С.А., Кудрявцева Е.М.;

от Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам по Самарской области — Косарев А.А., Платонова С.С.;

от Межрегиональной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам № 6 — Павлюченко М.Ю.

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

Открытое акционерное общество «Волжское нефтеналивное пароходство «Волготанкер» (далее — общество) обратилось в Арбитражный суд Самарской облас-

## Постановления Президиума

ти с заявлением о признании недействительным решения Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам по Самарской области (далее — инспекция) от 20.04.2005 № 12—15/3209/44 о привлечении его к ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах.

Решением Арбитражного суда Самарской области от 02.11.2006 в удовлетворении требования отказано.

Федеральный арбитражный суд Поволжского округа постановлением от 24.04.2007 решение суда первой инстанции оставил без изменения.

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

В отзывах на заявление инспекция и Межрегиональная инспекция Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам № 6 просят отменить 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 оспариваемые судебные акты подлежат отмене, дело — направлению на новое рассмотрение по следующим основаниям.

Общество 20.01.2005 представило в инспекцию налоговую декларацию по налогу на добавленную стоимость по налоговой ставке 0 процентов за декабрь 2004 г. для подтверждения права на применение данной налоговой ставки по экспортной реализации.

Решением инспекции от 20.04.2005 № 12-15/3209/44 обществу отказано в праве на применение налоговой ставки 0 процентов к названной реализации. Инспекция сочла генеральный договор об организации перевозок грузов от 01.07.2003 № 3.0, заключенный между обществом и компанией «Волготанкер Марин Сервисиз А/С» (Дания), договором фрахтования судна на время, то есть договором аренды, и, применив положения статьи 146 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — Кодекс), указала, что налогообложение таких услуг происходит в общеустановленном порядке. Кроме того, инспекция сослалась на неподтверждение обществом факта поступления экспортной выручки от иностранного покупателя, поскольку выписки банка и SWIFT-сообщения не содержат реквизитов, позволяющих соотнести поступившую выручку с конкретным контрактом (или услугой).

Названным решением инспекции обществу доначислено 45 331 324 рубля налога на добавленную стоимость и начислено 2 767 931 рубль пеней, а также оно привлечено к налоговой ответственности на основании пункта 1 статьи 122 Кодекса в виде взыскания 9 066 265 рублей штрафа.

Обжалуя в арбитражный суд решение инспекции, в том числе в части доначисления 45 331 324 рублей налога, общество ссылалось на включение в расчет данной суммы 23 365 567 рублей налоговых вычетов. По мнению общества, Кодекс не позволяет инспекции расценивать уплаченный им в указанной сумме налог как неуплаченный и требовать его вторичной уплаты в бюджет.

Отказывая в удовлетворении заявления общества, суд первой инстанции не дал в своем решении правовой оценки этому доводу общества. Признавая решение инспекции соответствующим налоговому законодательству, суд исходил из того, что арендные правоотношения, возникшие из заключенного обществом договора об организации перевозок грузов, налогообложению по налоговой ставке 0 процентов не подлежат, поэтому инспекция правомерно доначислила обществу налог на добавленную стоимость, начислила соответствующие пени и взыскала штраф за его неуплату.

Суд кассационной инстанции, отклонив приведенный обществом довод о неправомерном включении в доначисленный налог 23 365 567 рублей налоговых вычетов, сделал вывод о неподтверждении обществом обоснованности применения им налоговых вычетов в заявленной сумме на том основании, что обществом не представлена расшифровка, по каким навигациям (отгрузкам) и какие суммы налоговых вычетов заявлены в представленной налоговой декларации.

Между тем выводы судов являются ошибочными ввиду следующего.

Как установлено судами и подтверждается материалами дела, в разделе 1 упомянутой налоговой декларации «Расчет суммы налога по операциям при реализации товаров (работ, услуг), применение налоговой ставки 0 процентов по которым подтверждено» отражена налоговая база, в отношении которой обществом заявлена налоговая ставка 0 процентов (205 833 028 рублей).

В разделе 2 декларации «Расчет суммы налога по операциям при реализации товаров (работ, услуг), применение налоговой ставки 0 процентов по которым не подтверждено» обществом заявлено 23 365 567 рублей налоговых вычетов, приходящихся на налоговую базу, по которой не подтверждена налоговая ставка 0 процентов. Эта сумма представляет собой налог, предъявленный обществу и уплаченный им при приобретении товаров (работ, услуг).

С учетом изложенного предложение инспекции обществу уплатить в бюджет 45 331 324 рубля доначисленного налога на добавленную стоимость, в состав которых включены спорные 23 365 567 рублей, составляющие налоговые вычеты за декабрь 2004 года, противоречит статьям 171—173 Кодекса.

В данном случае непринятие инспекцией сумм налоговых вычетов не может привести к автоматическому образованию недоимки на те же суммы.

Общество в ходе рассмотрения дела в суде первой инстанции привело этот довод, указывая, что инспекцией неправильно рассчитан размер доначисленного налога, а следовательно, пеней и штрафа.



## Постановления Президиума

Однако вопреки требованиям статьи 170 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации из решения суда от 02.11.2006 не усматривается, по каким основаниям суд отклонил довод общества, признав правомерным доначисление суммы налога на добавленную стоимость в установленном в решении инспекции размере.

Суд кассационной инстанции также не дал оценки данному доводу общества, основываясь исключительно на выводах, изложенных в решении инспекции, о неподтверждении обществом обоснованности применения 23 365 567 рублей налоговых вычетов в связи с непредставлением расшифровок по навигациям, и не проверив соответствия этих выводов как фактическим обстоятельствам дела, так и нормам действующего налогового законодательства.

Между тем налоговым законодательством не предусмотрено обязательное представление расшифровок по навигациям в качестве подтверждения обоснованности применения налоговых вычетов.

Таким образом, при рассмотрении настоящего дела суды не дали оценки всем доводам лиц, участвующих в деле, и неполно исследовали фактические обстоятельства, имеющие значение для правильного разрешения спора, что повлекло вынесение необоснованных судебных актов.

При названных обстоятельствах оспариваемые судебные акты подлежат отмене на основании пункта 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.

При новом рассмотрении спора суду надлежит оценить обоснованность взыскания с общества 45 331 324 рублей недоимки по налогу на добавленную стоимость с учетом изложенного в настоящем постановлении и определить размер пеней и штрафа, соответствующих подлежащей взысканию недоимке.

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

**ПОСТАНОВИЛ:**

решение Арбитражного суда Самарской области от 02.11.2006 по делу № А55-8150/2005 22 и постановление Федерального арбитражного суда Поволжского округа от 24.04.2007 по тому же делу отменить.

Дело направить на новое рассмотрение в Арбитражный суд Самарской области.

*Председательствующий А.А. Иванов*

Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 5/2008

## Налоговый вычет по НДС

Счета-фактуры на оплату электрической и тепловой энергии, использованной при производстве товаров, служат основанием для возмещения налога на добавленную стоимость в отношении операций по реализации товаров, облагаемых по налоговой ставке 0 процентов.

### **ПОСТАНОВЛЕНИЕ Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 6845/07 Москва, 12 февраля 2008 г.**

Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в составе:

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

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

рассмотрел в судебном заседании заявление открытого акционерного общества «Тамбовский завод «Электроприбор» о пересмотре в порядке надзора постановления Федерального арбитражного суда Центрального округа от 06.03.2007 по делу № А64-1026/06-10 Арбитражного суда Тамбовской области.

В заседании приняли участие представители:

от заявителя — открытого акционерного общества «Тамбовский завод «Электроприбор» (истца) — Мордасов М.Ю., Тимошенко Ю.С.;

от инспекции Федеральной налоговой службы по городу Тамбову (ответчика) — Абляимова Г.М., Бич В.С., Бudyка И.Н., Мелихова Т.В.

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

Открытое акционерное общество «Тамбовский завод «Электроприбор» (далее — общество) обратилось в Арбитражный суд Тамбовской области с заявлением о признании недействительным решения Инспекции Федеральной налоговой службы по городу Тамбову (далее — инспекция) от 18.11.2005 № 47 в части отказа в возмещении 209 010 рублей налога на добавленную стоимость по отдельной налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость по налоговой ставке 0 процентов за июль 2005 года, представленной в связи с реализацией товаров в таможенном режиме экспорта.

## Постановления Президиума

По мнению заявителя, инспекция неправомерно отказала ему в налоговых вычетах, признав представленные счета-фактуры не относящимися к производству реализованной на экспорт продукции.

Решением Арбитражного суда Тамбовской области от 18.07.2006 требование общества удовлетворено.

Постановлением Девятнадцатого арбитражного апелляционного суда от 17.10.2006 решение суда первой инстанции оставлено без изменения.

Выводы судов основаны на том, что общество исходя из затрат на потребляемые энергоресурсы при производстве реализованной на экспорт продукции представило в инспекцию в подтверждение своих расчетов по налоговым вычетам счета-фактуры, полученные от поставщиков энергоресурсов. По мнению судов, инспекция не доказала правомерности принятого ею решения.

Федеральный арбитражный суд Центрального округа постановлением от 06.03.2007 указанные судебные акты в части признания незаконным решения инспекции об отказе в возмещении 201 718 рублей налога на добавленную стоимость отменил, в удовлетворении заявленного требования в этой части отказал. В остальной части судебные акты оставлены без изменения.

Суд кассационной инстанции счел, что счета-фактуры, полученные от поставщиков и оплаченные обществом после реализации продукции в таможенном режиме экспорта, не могут служить подтверждением использования оплаченных по ним энергоресурсов при производстве данной продукции и, следовательно, основанием для применения налоговых вычетов.

В заявлении, поданном в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации, о пересмотре названного постановления суда кассационной инстанции в порядке надзора общество просит его отменить, ссылаясь на нарушение судом единообразия в толковании и применении норм права, и оставить без изменения решение Арбитражного суда Тамбовской области от 18.07.2006 и постановление Девятнадцатого арбитражного апелляционного суда от 17.10.2006.

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

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

Судами первой и апелляционной инстанций установлено, что в июне 2005 года общество реализовало в таможенном режиме экспорта произведенную им продукцию (блоки управления БУ-72) на условиях договора от 11.02.2005 № 11, заключенного с ЗАО «Аура» (Украина).

## Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 5/2008

В отдельной налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость по налоговой ставке 0 процентов за июль 2005 года, представленной в инспекцию 19.08.2005, общество отразило эту операцию. На основании счета-фактуры от 30.06.2005 № 003116/2 и счета-фактуры от 30.06.2005 № 007463/1/3, выставленных соответственно Тамбовской генерирующей компанией и Тамбовской энергосбытовой компанией, общество указало к вычету суммы налога на добавленную стоимость, уплаченные этим поставщикам, в части использования энергоресурсов при производстве реализованной продукции. Одновременно с налоговой декларацией в инспекцию в подтверждение налоговых вычетов представлены все документы, предусмотренные статьей 165 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — Кодекс), включая спорные счета-фактуры.

По результатам камеральной налоговой проверки инспекцией принято решение от 18.11.2005 № 47, которым применение налоговых вычетов, в том числе 201 718 рублей данного налога, уплаченного обществом поставщикам электроэнергии и теплоносителей, признано необоснованным.

По мнению инспекции, у общества не имелось реальной возможности использовать энергоресурсы, приобретенные по счетам-фактурам от 30.06.2005, при производстве продукции (блок управления БУ-72), которая согласно представленным обществом документам 01.06.2005 была помещена под таможенный режим экспорта и 03.06.2005 фактически вывезена за пределы таможенной территории Российской Федерации (грузовая таможенная декларация № 10114030/010605/0001107).

Суд кассационной инстанции, отменяя судебные акты, признал эти доводы инспекции обоснованными.

Однако судом не учтено следующее.

Как указано в статье 171 Кодекса, налогоплательщик имеет право уменьшить общую сумму налога на добавленную стоимость, исчисленную в соответствии со статьей 166 Кодекса, на установленные статьей 171 Кодекса налоговые вычеты. Вычетам подлежат суммы налога на добавленную стоимость, предъявленные налогоплательщику и уплаченные им при приобретении товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации либо уплаченные налогоплательщиком при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации в таможенных режимах выпуска для свободного обращения, временного ввоза и переработки вне таможенной территории в отношении товаров (работ, услуг), приобретаемых для осуществления операций, признаваемых объектами налогообложения в силу положений главы 21 Кодекса, а также товаров (работ, услуг), приобретаемых для перепродажи.

В соответствии с пунктом 2 статьи 173 Кодекса возмещение налогоплательщику налога на добавленную стоимость, уплаченного им поставщику, производится в размере положительной разницы между суммой налоговых вычетов и суммой налога, исчисленной по операциям, признаваемым объектом налогообложения, в порядке и на условиях, предусмотренных статьей 176 Кодекса.

## Постановления Президиума

Причем согласно пункту 3 статьи 172 Кодекса налоговые вычеты в отношении операций по реализации товаров (работ, услуг), указанных в пункте 1 статьи 164 Кодекса, производятся при представлении в налоговый орган документов, предусмотренных статьей 165 Кодекса.

Общество в подтверждение своего права на налоговые вычеты представило в инспекцию и в суд документы, определенные статьями 165, 169, 171 Кодекса, а также мотивированный расчет суммы налога, заявленной к вычету.

В настоящем случае общество исчислило сумму расчетным методом, исходя из процентного соотношения фактических материальных затрат на производство данного вида продукции и общепроизводственных затрат.

Необходимость пропорционального распределения потребленной в процессе производства электрической и тепловой энергии обусловлена непрерывностью процесса производства и отсутствием учета фактического расходования энергетических ресурсов при изготовлении конкретного изделия (продукции). Возможность применения такого расчета при определении налоговых вычетов в решении инспекции не опровергнута.

Само по себе использование обществом энергетических ресурсов (тепла и электричества) при производстве продукции, реализованной на экспорт, инспекцией не ставится под сомнение, однако высказывается предположение, что у предприятия не имелось физической возможности использовать при производстве экспортной продукции электроэнергию, приобретенную в июне 2005 года.

Между тем в силу статьи 65 и пункта 5 статьи 200 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации обязанность доказывания обстоятельств, послуживших основанием для принятия государственным органом решения, соответствия этого решения закону или иному нормативному правовому акту возлагается на соответствующий орган.

Согласно статье 88 Кодекса при проведении камеральной проверки налоговый орган вправе истребовать у налогоплательщика дополнительные сведения, получить объяснения и документы, подтверждающие правильность исчисления налогов.

Инспекция этим правом не воспользовалась, доказательств в подтверждение своих доводов о фактической невозможности использования обществом при производстве реализованной на экспорт продукции электрической и тепловой энергии, оплаченной на основании счетов-фактур от 30.06.2005, суду не представила, расчеты общества по применяемым налоговым вычетам не опровергла.

Таким образом, выводы судов первой и апелляционной инстанций, основанные на оценке имеющихся в деле доказательств, являются правомерными, а у суда кассационной инстанции не имелось оснований для отмены судебных актов, принятых этими судами.

Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 5/2008

При таких обстоятельствах оспариваемый судебный акт препятствует формированию единообразной практики арбитражных судов в толковании и применении норм права, что в соответствии с пунктом 1 статьи 304 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации является основанием для его отмены.

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 Центрального округа от 06.03.2007 по делу № А64-1026/06-10 Арбитражного суда Тамбовской области отменить.

Решение Арбитражного суда Тамбовской области от 18.07.2006, постановление Девятнадцатого арбитражного апелляционного суда от 17.10.2006 по тому же делу оставить без изменения.

*Председательствующий А.А. Иванов*

**Возмещение из бюджета налога на добавленную стоимость**

В силу положений подпункта 2 пункта 1 статьи 164 Налогового кодекса Российской Федерации экспортер не вправе претендовать на возмещение из бюджета налога на добавленную стоимость, уплаченного контрагенту в составе цены услуг, необходимых исключительно в целях обеспечения реализации товара на экспорт.

**ПОСТАНОВЛЕНИЕ  
Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации  
№ 12371/07  
Москва, 19 февраля 2008 г.**

Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в составе:

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

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

рассмотрел заявление Межрегиональной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам № 4 о пересмотре в порядке надзора решения Арбитражного суда города Москвы от 11.01.2007 по делу № А40-62301/06-111-312, постановления Девятого арбитражного апелляционного суда от 15.03.2007 и постановления Федерального арбитражного суда Московского округа от 14.06.2007 по тому же делу.

В заседании приняли участие представители:

от Межрегиональной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам № 4 — Иккерт П.М., Орешков С.В.;

от закрытого акционерного общества по развитию международных электрических связей «ИНТЕР РАО ЕЭС» — Мостовая И.Г., Пахомов А.А.

Заслушав и обсудив доклад судьи Горячевой Ю.Ю., а также объяснения присутствующих в заседании представителей участвующих в деле лиц, Президиум установил следующее.

Закрытое акционерное общество по развитию международных электрических связей «ИНТЕР РАО ЕЭС» (далее — «ИНТЕР РАО ЕЭС», общество) обратилось в Арбитражный суд города Москвы с заявлением о признании недействительным решения Межрегиональной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам № 4 (далее — инспекция) от 20.06.2006 № 49 в части отказа в возмещении из федерального

## Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 5/2008

бюджета 46 515 835 рублей налога на добавленную стоимость по налоговой декларации по налоговой ставке 0 процентов за февраль 2006 года, а также об обязанности инспекции возместить указанную сумму налога.

Общая сумма налога на добавленную стоимость, в возмещении которой обществу было отказано, включала:

- 1 302 702 рубля 47 копеек, уплаченных за таможенное оформление электроэнергии на экспорт брокерам — закрытому акционерному обществу «Энергологистика», обществам с ограниченной ответственностью «Лидинг» и «Стройресурс»;
- 1 952 274 рубля 11 копеек, уплаченных за услуги по оптимизации электрических режимов открытым акционерным обществам «Тываэнерго», «Амурэнерго» (в совокупности 207 678 рублей 12 копеек), «Системный оператор — Центральное диспетчерское управление Единой энергетической системы» (1 744 595 рублей 99 копеек);
- 29 566 708 рублей 51 копейку, уплаченных открытому акционерному обществу «ФСК ЕЭС» как транспортировщику электроэнергии;
- 730 697 рублей 1 копейку, уплаченных в качестве налогового агента за акционерное общество «Объединенная энергетическая система «Грузросэнерго», оказавшее услуги по транспортировке электроэнергии;
- 12 396 452 рубля 72 копейки входного налога на добавленную стоимость, уплаченного иным поставщикам и отнесенного к экспортным операциям расчетным методом.

Решением Арбитражного суда города Москвы от 11.01.2007 заявленные требования удовлетворены в части признания недействительным решения инспекции об отказе в возмещении 16 218 429 рублей 30 копеек налога на добавленную стоимость, уплаченного иным поставщикам, таможенным брокерам, а также за услуги по оптимизации электрических режимов. Суд обязал инспекцию возместить обществу «ИНТЕР РАО ЕЭС» названную сумму налога.

Постановлением Девятого арбитражного апелляционного суда от 15.03.2007 решение суда первой инстанции оставлено без изменения.

При рассмотрении дела в Федеральном арбитражном суде Московского округа, проверявшем законность принятых судебных актов по жалобе общества, оно отказалось от требования о признании недействительным решения инспекции в части отказа в возмещении 29 566 708 рублей 51 копейки налога, уплаченного обществу «ФСК ЕЭС» как транспортировщику электроэнергии.

Федеральный арбитражный суд Московского округа постановлением от 14.06.2007 в этой части судебные акты отменил, производство по делу прекратил. В части признания недействительным решения инспекции об отказе



## Постановления Президиума

в возмещении 730 697 рублей 1 копейки налога, уплаченного в качестве налогового агента за общество «ОЭС «Грузросэнерго», а также обязанности инспекции возместить названную сумму налога судебные акты отменил, требования общества удовлетворил. В остальной части судебные акты оставил 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 признания недействительным ее решения об отказе в возмещении 3 254 976 рублей 58 копеек налога на добавленную стоимость, уплаченного обществом таможенным брокерам, а также за услуги по оптимизации электрических режимов.

Инспекция ссылается на неправильное применение судами законодательства, нарушающее единообразие практики арбитражных судов, полагая, что данные услуги непосредственно связаны с реализацией электроэнергии на экспорт и подлежат обложению налогом на добавленную стоимость по налоговой ставке 0 процентов на основании подпункта 2 пункта 1 статьи 164 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — Кодекс). Поэтому общество «ИНТЕР РАО ЕЭС» не вправе требовать возмещения из бюджета налога на добавленную стоимость, уплаченного контрагентам по налоговой ставке 18 процентов в составе цены этих услуг в нарушение статей 3, 168 и 169 Кодекса.

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

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

Признавая недействительным решение инспекции в части отказа обществу в возмещении из бюджета налога на добавленную стоимость, уплаченного им таможенным брокерам, суды исходили из того, что услуги по таможенному оформлению электроэнергии на экспорт непосредственно не связаны с ее вывозом, сопровождением, транспортировкой и погрузкой. Поэтому на названные услуги не распространяются положения подпункта 2 пункта 1 статьи 164 Кодекса. Аналогичные мотивы приведены судами в обоснование своей правовой позиции в отношении услуг по оптимизации электрических режимов.

Президиум считает такое толкование Кодекса ошибочным.

В силу пункта 1 статьи 164 Кодекса (в редакции, действующей с 01.01.2006) налогообложение производится по налоговой ставке 0 процентов при реализации:

## Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 5/2008

- 1) товаров, вывезенных в таможенном режиме экспорта, а также товаров, помещенных под таможенный режим свободной таможенной зоны, при условии представления в налоговые органы документов, предусмотренных статьей 165 Кодекса;
- 2) работ (услуг), непосредственно связанных с производством и реализацией товаров, указанных в подпункте 1 пункта 1 статьи 164 Кодекса.

Положение данного подпункта распространяется на работы (услуги) по организации и сопровождению перевозок, перевозке или транспортировке, организации, сопровождению, погрузке и перегрузке вывозимых за пределы территории Российской Федерации или ввозимых на территорию Российской Федерации товаров, выполняемые (оказываемые) российскими организациями или индивидуальными предпринимателями (за исключением российских перевозчиков на железнодорожном транспорте), и иные подобные работы (услуги), а также на работы (услуги) по переработке товаров, помещенных под таможенный режим переработки на таможенной территории.

Следовательно, по смыслу и буквальному содержанию подпункта 2 пункта 1 статьи 164 Кодекса перечень подпадающих под его действие услуг не является исчерпывающим и не ограничен только услугами по организации и осуществлению перевозочного процесса.

Основным содержательным критерием, позволяющим отнести услуги к облагаемым налоговой ставкой 0 процентов по налогу на добавленную стоимость, является их непосредственная связь с производством и реализацией товаров, вывезенных в таможенном режиме экспорта.

В соответствии со статьями 123, 124 Таможенного кодекса Российской Федерации перемещаемые через таможенную границу товары подлежат декларированию путем заявления таможенному органу в таможенной декларации или иным предусмотренным этим Кодексом способом сведений о товарах, их таможенном режиме и других сведений, необходимых для таможенных целей.

В силу пунктов 1 и 3 статьи 314 Таможенного кодекса Российской Федерации вывоз с таможенной территории Российской Федерации товаров, перемещаемых по линиям электропередачи, допускается при условии последующего декларирования путем подачи таможенной декларации не позднее 20-го числа месяца, следующего за каждым календарным месяцем поставки товаров, и внесения таможенных платежей.

Таким образом, вывоз товаров, в том числе электроэнергии, за пределы таможенной территории Российской Федерации в таможенном режиме экспорта невозможен без осуществления процедуры декларирования. Названная процедура непосредственно связана с реализацией товара на экспорт и является обязательным условием легальности экспорта.

## Постановления Президиума

При этом для целей налогообложения не имеет правового значения до или после физического вывоза конкретного товара допускается или предписывается производить его декларирование по таможенным правилам.

Другой эпизод дела связан с услугами, оказанными обществу «ИНТЕР РАО ЕЭС» как заказчику обществами «Амурэнерго» и «Тываэнерго» (исполнителями) по договорам от 26.02.2004 № 22/183 и от 04.10.2004 № 190179/2004.

Предметом этих договоров является осуществляемая по заданию заказчика деятельность исполнителей, направленная на оптимизацию электрических и энергетических режимов передачи электроэнергии из Российской Федерации в Китай и Монголию, в том числе с целью минимизации возлагаемой на заказчика ответственности за отклонения объемов фактических поставок электроэнергии на экспорт от плановых (пункт 1.1).

Стоимость услуг исполнителей рассчитывается как произведение цены услуг и фактического количества электроэнергии, поставленной в Китай или Монголию по договорам заказчика с третьими лицами (приложение 2).

При таких обстоятельствах не обоснован вывод судов о том, что названные услуги не связаны непосредственно с транспортировкой электроэнергии за пределы таможенной территории Российской Федерации и ее вывозом в таможенном режиме экспорта. В силу характера услуг они оказываются исключительно в отношении электроэнергии, реализуемой на экспорт. Согласно подпункту 2 пункта 1 статьи 164 Кодекса обложение этих услуг налогом на добавленную стоимость должно производиться по налоговой ставке 0 процентов.

Аналогичная правовая позиция сформулирована Президиумом Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в постановлениях от 06.11.2007 № 1375/07, 10160/07, 10246/07, 10249/07.

Что касается услуг, оказанных обществу «ИНТЕР РАО ЕЭС» обществом «Системный оператор — Центральное диспетчерское управление Единой энергетической системы» по договору от 24.12.2003 № ДУ-И-1, то они направлены на обеспечение системной надежности Единой энергетической системы России посредством непрерывного управления режимами ее работы. Данные услуги обеспечивают функционирование энергетической системы в целом и непосредственно не связаны с производством и реализацией электроэнергии на экспорт. Следовательно, вывод судов о неприменении к операциям по реализации названных услуг положений подпункта 2 пункта 1 статьи 164 Кодекса является правильным.

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

Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 5/2008

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

**ПОСТАНОВИЛ:**

решение Арбитражного суда города Москвы от 11.01.2007 по делу № А40-62301/06-111-312, постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 15.03.2007 и постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 14.06.2007 по тому же делу в части признания недействительным решения Межрегиональной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам № 4 от 20.06.2006 № 49 об отказе в возмещении закрытому акционерному обществу по развитию международных электрических связей «ИНТЕР РАО ЕЭС» из федерального бюджета 1 510 380 рублей 59 копеек налога на добавленную стоимость и обязанности возместить эту сумму из бюджета отменить.

В отмененной части в удовлетворении требований общества отказать.

В остальной части указанные судебные акты оставить без изменения.

*Председательствующий А.А. Иванов*

**Право на налоговый вычет суммы налога  
на добавленную стоимость, уплаченной продавцу**

Общество не проявило должной осмотрительности при заключении сделки купли-продажи нежилого помещения, что повлекло налоговые последствия в виде отказа ему в праве на налоговый вычет суммы налога на добавленную стоимость, уплаченной продавцу.

**ПОСТАНОВЛЕНИЕ  
Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации  
№ 12210/07  
Москва, 12 февраля 2008 г.**

Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в составе:

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

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

рассмотрел заявление общества с ограниченной ответственностью «Перекресток-2000» о пересмотре в порядке надзора решения Арбитражного суда города Москвы от 11.09.2006 по делу № А40-33718/05-116-266, постановления Девятого арбитражного апелляционного суда от 26.02.2007 и постановления Федерального арбитражного суда Московского округа от 18.06.2007 по тому же делу.

В заседании приняли участие представители:

от заявителя — общества с ограниченной ответственностью «Перекресток-2000» — Злыгостев Н.Н., Рыкова Н.В.;

от Инспекции Федеральной налоговой службы № 7 по городу Москве — Бобкова О.Ю., Харитонов К.Г.

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

В ходе камеральной налоговой проверки налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость за март 2004 года, представленной обществом с ограниченной ответственностью «Перекресток-2000» (далее — общество), Инспекция Федеральной налоговой службы № 7 по городу Москве (далее — инспекция) отказала ему в принятии заявленных к налоговому вычету 22 222 666 рублей налога, уплаченных обществу с ограниченной ответственностью «Альфа-Трастком» (далее — общество «Альфа-Трастком») при приобретении объекта недвижимости — здания, расположенного по адресу: г. Воронеж, ул. 20-летия

Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 5/2008

Октября, д. 90, усмотрев в действиях общества признаки недобросовестности. По результатам проверки принято решение от 20.07.2004 № 18 об отказе обществу в налоговом вычете.

Не согласившись с этим решением инспекции, общество обратилось в Арбитражный суд города Москвы с заявлением о признании его недействительным.

Решением Арбитражного суда города Москвы от 07.10.2005 требование общества удовлетворено.

Постановлением Девятого арбитражного апелляционного суда от 13.02.2006 решение суда оставлено без изменения.

Федеральный арбитражный суд Московского округа постановлением от 29.05.2006 названные судебные акты отменил как принятые по недостаточно исследованным обстоятельствам, дело направил на новое рассмотрение в суд первой инстанции.

По результатам нового рассмотрения дела решением Арбитражного суда города Москвы от 11.09.2006 в удовлетворении требования обществу отказано.

Постановлением Девятого арбитражного апелляционного суда от 26.02.2007 решение суда оставлено без изменения.

Федеральный арбитражный суд Московского округа постановлением от 18.06.2007 указанные судебные акты оставил без изменения.

В заявлении, поданном в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации, о пересмотре в порядке надзора решения Арбитражного суда города Москвы от 11.09.2006, постановления Девятого арбитражного апелляционного суда от 26.02.2007 и постановления Федерального арбитражного суда Московского округа от 18.06.2007 общество просит их отменить как не соответствующие нормам налогового законодательства и нарушающие единообразие в толковании и применении арбитражными судами положений главы 21 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — Кодекс) и оставить в силе решение Арбитражного суда города Москвы от 07.10.2005 и постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 13.02.2006.

В отзыве на заявление инспекция просит оспариваемые судебные акты оставить без изменения, считая их законными и обоснованными.

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

Нежилое здание, расположенное по адресу: г. Воронеж, ул. 20-летия Октября, д. 90, первоначально принадлежало федеральному научно-производственному

## Постановления Президиума

центру «ЗАО «Научно-производственный концерн «Энергия» (далее — концерн).

Согласно имеющейся в деле выписке из Единого государственного реестра прав на недвижимое имущество и сделок с ним право собственности на это здание зарегистрировано за концерном 17.09.2003.

По договору от 23.09.2003 концерн продал здание обществу «Альфа-Трастком» за 29 024 830 рублей (переход права собственности зарегистрирован 29.09.2003).

Через несколько дней (10.10.2003) общество «Альфа-Трастком» заключило с обществом сделку купли-продажи здания по цене 145 725 507 рублей, в том числе 22 222 666 рублей налога на добавленную стоимость.

В силу статьи 171 Кодекса налогоплательщик имеет право уменьшить общую сумму налога на добавленную стоимость на установленные данной статьей налоговые вычеты. Вычетам подлежат, в частности, суммы налога, предъявленные налогоплательщику и уплаченные им при приобретении товаров (работ, услуг).

Из анализа положений статей 153, 154, 167, 171, 172 Кодекса следует, что право налогоплательщика на налоговый вычет сумм налога на добавленную стоимость соотносится с обязанностью контрагента данного налогоплательщика уплатить налог на добавленную стоимость с оборота по реализации товара (работ, услуг).

Недостаточная осмотрительность в выборе контрагента, не исполнившего свою обязанность, может влечь для налогоплательщика неблагоприятные последствия в налоговых правоотношениях (в частности, отказ в праве на льготу или в праве на налоговый вычет).

Стоимость здания перечислена обществом продавцу в феврале 2004 года. Общество «Альфа-Трастком» показало в декларации за февраль 2004 года начисленные к уплате 22 229 315 рублей налога на добавленную стоимость, однако фактически уплатило в бюджет за период с февраля по апрель 2004 года 600 000 рублей. В дальнейшем начисление сумм налога на добавленную стоимость этим обществом не производилось. По адресу, заявленному обществом «Альфа-Трастком» при постановке на учет в налоговом органе, это общество отсутствует, и место его нахождения неизвестно.

Следовательно, к налоговому вычету заявлена сумма, не уплаченная в бюджет контрагентом общества.

Вместе с тем общество в данном случае не проявило надлежащей осмотрительности при заключении сделки купли-продажи здания. Оно имело реальную возможность изучить историю взаимоотношений предшествующих собственников недвижимого имущества, свидетельствующих о целенаправленных дей-

Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 5/2008

ствия общества «Альфа-Трастком» на уклонение при реализации здания от уплаты налога на добавленную стоимость, сумма которого должна корреспондировать сумме налогового вычета, на которую претендует общество.

При таких обстоятельствах имелись основания отнести риск неблагоприятных налоговых последствий в виде отказа в праве на налоговый вычет на общество.

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

**ПОСТАНОВИЛ:**

решение Арбитражного суда города Москвы от 11.09.2006 по делу № А40-33718/05-116-266, постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 26.02.2007 и постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 18.06.2007 по тому же делу оставить без изменения.

Заявление общества с ограниченной ответственностью «Перекресток-2000» оставить без удовлетворения.

*Председательствующий А.А. Иванов*



## Право на налоговый вычет сумм НДС

Из положений главы 21 Налогового кодекса Российской Федерации не следует, что у налогоплательщика, арендующего недвижимое имущество, отсутствует право на налоговый вычет сумм налога на добавленную стоимость, уплаченных подрядной организации при расчетах за выполненные ею строительными-отделочными работами на арендованном налогоплательщиком объекте основных средств.

### **ПОСТАНОВЛЕНИЕ Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 11174/07 Москва, 19 февраля 2008 г.**

Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в составе:

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

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

рассмотрел заявление закрытого акционерного общества «Стокманн» о частичном пересмотре в порядке надзора решения Арбитражного суда города Москвы от 26.10.2006 по делу № А40-42319/06-139-146, постановления Девятого арбитражного апелляционного суда от 01.02.2007 и постановления Федерального арбитражного суда Московского округа от 01.06.2007 по тому же делу.

В заседании приняли участие представители:

от заявителя — ЗАО «Стокманн» — Дуюнов А.Г., Никонов А.А., Перминов Д.Л.;

от Инспекции Федеральной налоговой службы № 17 по городу Москве — Сарапин В.А.

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

В ходе выездной налоговой проверки закрытого акционерного общества «Стокманн» (далее — общество «Стокманн», общество) за 2003—2004 годы Инспекция Федеральной налоговой службы № 17 по городу Москве (далее — инспекция) не приняла к налоговому вычету 39 522 645 рублей налога на добавленную стоимость, уплаченных обществом «Стокманн» своим контрагентам при расчетах за товары (работы, услуги), в том числе 36 748 224 рубля, перечисленных подрядчику при оплате стоимости выполненных строительными-отделочными работ.

Инспекция исходила из того, что указанные работы осуществлялись на объекте недвижимости (магазин «Стокманн» в составе торгового центра «МЕГА»),

арендуемом обществом и не состоящем у него на учете в качестве основного средства. Поэтому капитальные вложения по такому объекту, в том числе стоимость строительно-отделочных работ, по мнению инспекции, не могли быть учтены обществом при налогообложении прибыли. Следовательно, и сумма налога на добавленную стоимость, относящаяся к стоимости этих работ, не подлежала налоговому вычету.

По результатам выездной налоговой проверки инспекция приняла решение от 08.06.2006 № 96 о доначислении обществу «Стокманн» 39 522 645 рублей налога на добавленную стоимость, начислении 4 977 818 рублей пеней, а также взыскании 7 904 529 рублей штрафа, предусмотренного статьей 122 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — Кодекс).

Кроме того, инспекция признала неосновательным отнесение обществом 9 133 229 рублей к расходам при исчислении налогооблагаемой прибыли и обязала его внести исправления в бухгалтерскую отчетность и уменьшить на эту сумму убыток, отраженный по итогам финансовой деятельности за 2004 год.

Не согласившись с решением инспекции, общество обратилось в Арбитражный суд города Москвы с заявлением о признании его недействительным.

Решением Арбитражного суда города Москвы от 26.10.2006 заявленное требование удовлетворено частично, а именно: оспариваемое решение инспекции признано недействительным в части взыскания с общества 7 902 556 рублей 16 копеек штрафа, пеней за несвоевременную уплату 29 658 448 рублей налога на добавленную стоимость, а также в части предложения обществу внести изменения в бухгалтерскую отчетность по уменьшению размера убытка, учитываемого при исчислении налога на прибыль за 2004 год, на сумму 7 841 225 рублей; в удовлетворении остальной части требования отказано.

Девятый арбитражный апелляционный суд постановлением от 01.02.2007 решение суда первой инстанции изменил: отменил решение суда в части отказа в удовлетворении требования общества о признании недействительным решения инспекции в отношении доначисления 2 767 738 рублей налога на добавленную стоимость и предложения уплатить данную сумму, а также в отношении привлечения общества к ответственности по пункту 1 статьи 122 Кодекса исходя из суммы доначисленного налога; в отмененной части заявленное требование удовлетворил; в остальной части решение суда первой инстанции оставил без изменения.

Федеральный арбитражный суд Московского округа постановлением от 01.06.2007 постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 01.02.2007 оставил без изменения.

Суды пришли к выводу, что затраты, произведенные в неотделимые улучшения капитального характера арендованного имущества, не могут быть учтены одновременно в расходах общества в 2004 году при исчислении налога на прибыль, а подлежат возмещению за счет амортизационных отчислений исходя из срока их полезного использования.

## Постановления Президиума

В части отказа инспекции в налоговом вычете сумм налога на добавленную стоимость, уплаченных обществом «Стокманн» подрядчику за выполненные строительные-отделочные работы, суды, руководствуясь абзацем вторым пункта 6 статьи 171 Кодекса (в редакции, действовавшей в спорный период), касающимся налоговых вычетов при выполнении строительного-монтажных работ для собственного потребления, признали: право на вычет у общества не возникло, поскольку в названном положении статьи 171 Кодекса это право поставлено в зависимость от права отнести затраты по таким работам к расходам при исчислении налога на прибыль организаций. Расходы по оплате выполненных подрядчиком работ суды приняли за расходы, понесенные обществом при проведении строительного-отделочных работ собственными силами.

В заявлении, поданном в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации, о пересмотре в порядке надзора указанных судебных актов общество просит их отменить в части доначисления 36 748 224 рублей налога на добавленную стоимость за ноябрь 2004 года, а также в части отказа принять расходы по строительным-отделочным работам (1 292 004 рубля) при налогообложении прибыли, ссылаясь на неправильное применение судами норм налогового законодательства.

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

Проверив обоснованность доводов, изложенных в заявлении, отзыве на него и выступлениях присутствующих в заседании представителей участвующих в деле лиц, Президиум считает, что обжалуемые судебные акты подлежат отмене в части отказа в признании недействительным решения инспекции по эпизоду, связанному с налоговым вычетом 36 748 224 рублей налога на добавленную стоимость, по следующим основаниям.

Пунктом 1 статьи 171 Кодекса предусмотрено право налогоплательщика уменьшить общую сумму налога на добавленную стоимость, исчисленную в соответствии со статьей 166 Кодекса, на установленные статьей 171 налоговые вычеты.

Согласно абзацу первому пункта 6 статьи 171 Кодекса вычетам подлежат суммы упомянутого налога, предъявленные налогоплательщику подрядными организациями (заказчиками-застройщиками) при проведении ими капитального строительства, сборке (монтаже) основных средств; суммы налога, предъявленные налогоплательщику по товарам (работам, услугам), приобретенным им для выполнения строительного-монтажных работ; суммы налога, предъявленные налогоплательщику при приобретении им объекта незавершенного капитального строительства.

Судами установлено, что между закрытым акционерным обществом «Калинка Стокманн» (права и обязанности которого по соглашению от 14.11.2003 переданы обществу «Стокманн») и обществом с ограниченной ответственностью «ИКЕА МОС (торговля и недвижимость)» (далее — общество «ИКЕА МОС») заключены договор аренды коммерческой недвижимости от 03.04.2003 и соглашение об использовании коммерческой недвижимости от 22.05.2003. Предметом

этих сделок являются взаимные обязательства сторон по передаче недвижимости — здания магазина «Стокманн» в составе торгового центра «Мега» (далее — центр «Мега»), расположенного по адресу: Московская область, Ленинский район, 21-й км Калужского шоссе, на период проведения строительных и ремонтных работ, а также передача недвижимости в аренду обществу «Стокманн» после государственной регистрации обществом «ИКЕА МОС» права собственности на нее.

Этим же соглашением (пункт 1.1.3) между сторонами заключен краткосрочный договор аренды недвижимости — нежилого здания в составе центра «Мега». Приложением № 2 к названному договору определены работы по строительству объекта недвижимости, выполняемые арендодателем — обществом «ИКЕА МОС», и отделочные работы, выполняемые арендатором — обществом «Стокманн» — за свой счет путем привлечения для их проведения профессионального подрядчика, имеющего соответствующую лицензию.

На выполнение строительно-отделочных работ общество «Стокманн» (заказчик) заключило договор от 05.11.2003 с компанией «Кваттрочемини Лтд» (подрядчиком). Во исполнение данного договора подрядчиком выполнены общестроительные, сантехнические и электротехнические работы, произведены сборка и монтаж оборудования, стоимость которых оплачена обществом с учетом налога на добавленную стоимость по предъявленным подрядчиком счетам-фактурам.

Строительство объекта недвижимости — нежилого здания в составе центра «Мега» — завершено в апреле 2004 года, в этот же период объект принят в эксплуатацию, право собственности зарегистрировано обществом «ИКЕА-МОС» 26.10.2004. По акту приема-передачи от 26.10.2004 здание передано во временное владение и пользование обществу «Стокманн».

Из положений главы 21 «Налог на добавленную стоимость» не следует, что право на вычет сумм налога на добавленную стоимость, уплаченных налогоплательщиками подрядным организациям, имеет только лицо, которое осуществляет постановку на учет объектов завершеного капитального строительства, регистрирует право собственности на этот объект и, следовательно, начисляет суммы амортизации объектов основных средств.

Согласно абзацу первому пункта 5 статьи 172 Кодекса (в редакции, действовавшей в спорный период) вычеты сумм налога на добавленную стоимость, указанные в абзаце первом пункта 6 статьи 171 Кодекса, производятся по мере постановки на учет соответствующих объектов завершеного капитального строительства (основных средств) с момента, определенного в абзаце втором пункта 2 статьи 259 Кодекса, или при реализации объекта незавершеного капитального строительства. Начисление амортизации по объекту амортизируемого имущества в силу пункта 2 статьи 259 Кодекса начинается с первого числа месяца, следующего за месяцем, в котором этот объект был введен в эксплуатацию.

Право на применение налоговых вычетов, установленных статьей 172 Кодекса, в названных случаях обусловлено наличием счетов-фактур, выставленных

## Постановления Президиума

на оплату подрядной организацией налогоплательщику, документов, подтверждающих фактическую уплату сумм налога (пункт 1 статьи 172 Кодекса (в редакции, действовавшей в 2004 году)).

Обществом «Стокманн» налог на добавленную стоимость уплачен подрядной организации при расчетах за выполненные строительные-отделочные работы на основании счетов-фактур. Это обстоятельство инспекцией под сомнение не ставится. Налоговый вычет указанной суммы применен обществом в налоговой декларации за ноябрь 2004 года, то есть в тот период, когда объект состоял на учете в качестве основного средства, подлежал амортизации, находился во владении общества на праве аренды.

Судами в настоящем деле ошибочно применена норма, содержащаяся в абзаце втором пункта 6 статьи 171 Кодекса, предусматривающая порядок налогового вычета налога на добавленную стоимость организациями, осуществляющими строительные-монтажные работы своими силами для собственных нужд.

Таким образом, у инспекции не имелось оснований к отказу обществу в праве на налоговый вычет 36 748 224 рублей налога на добавленную стоимость за ноябрь 2004 года.

При данных обстоятельствах в соответствии с пунктом 1 статьи 304 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации обжалуемые судебные акты подлежат частичной отмене как нарушающие единообразие в толковании и применении арбитражными судами норм права.

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

**ПОСТАНОВИЛ:**

решение Арбитражного суда города Москвы от 26.10.2006 по делу № А40-42319/06-139-146, постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 01.02.2007 и постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 01.06.2007 по тому же делу в части отказа закрытому акционерному обществу «Стокманн» в удовлетворении требования о признании недействительным решения Инспекции Федеральной налоговой службы № 17 по городу Москве от 08.06.2006 № 96 по эпизоду, связанному с налоговым вычетом 36 748 224 рублей налога на добавленную стоимость за ноябрь 2004 года, отменить.

Решение инспекции в этой части признать недействительным.

В остальной части постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 01.02.2007 и постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 01.06.2007 оставить без изменения.

*Председательствующий А.А. Иванов*

Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 5/2008

### **Применение налоговой ставки 0 процентов по НДС при оказании услуг по перевозке товаров**

Судебные акты отменены и дело направлено на новое рассмотрение для исследования представленных доказательств на предмет установления факта помещения товара под таможенный режим экспорта на момент оказания услуг по подаче, уборке и взвешиванию вагонов и для выяснения их связи с реализацией товаров, вывезенных в таможенном режиме экспорта, поскольку данные обстоятельства имеют существенное значение для определения обоснованности применения налоговых вычетов по налогу на добавленную стоимость, уплаченному в составе стоимости этих услуг.

### **ПОСТАНОВЛЕНИЕ Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 14227/07 Москва, 4 марта 2008 г.**

Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в составе:

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

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

рассмотрел заявление общества с ограниченной ответственностью «Сибирская лесная компания» о пересмотре в порядке надзора постановления Федерального арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 07.09.2007 по делу № А19-4298/07-11 Арбитражного суда Иркутской области.

Заслушав и обсудив доклад судьи Никифорова С.Б., Президиум установил следующее.

Общество с ограниченной ответственностью «Сибирская лесная компания» (далее — общество) обратилось в Арбитражный суд Иркутской области с заявлением о признании недействительным пункта 2 резолютивной части решения Инспекции Федеральной налоговой службы по Центральному округу города Братска Иркутской области (далее — инспекция) от 18.01.2007 № 07-1/474-Э в части отказа в возмещении из федерального бюджета 33 317 рублей налога на добавленную стоимость (с учетом уточнения заявления).

Решением Арбитражного суда Иркутской области от 21.05.2007 заявленное требование удовлетворено.

## Постановления Президиума

Федеральный арбитражный суд Восточно-Сибирского округа постановлением от 07.09.2007 решение суда отменил, в удовлетворении требования обществу отказал.

В заявлении, поданном в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации о пересмотре в порядке надзора указанного постановления суда кассационной инстанции, общество просит его отменить как нарушающее единообразие в толковании и применении норм права.

Проверив обоснованность доводов, изложенных в заявлении, Президиум считает, что решение суда первой инстанции от 21.05.2007 подлежит частичной отмене, постановление суда кассационной инстанции от 07.09.2007 — отмене в полном объеме, дело в отмененной части — направлению на новое рассмотрение в суд первой инстанции по следующим основаниям.

Инспекцией проведена камеральная налоговая проверка представленной обществом налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость по налоговой ставке 0 процентов за сентябрь 2006 года и документов, подтверждающих обоснованность применения этой налоговой ставки и налоговых вычетов.

По результатам проверки инспекцией принято решение от 18.01.2007 № 07-1/474-Э, пунктом 2 которого обществу отказано в возмещении из федерального бюджета 92 905 рублей налога на добавленную стоимость.

Общество оспорило в арбитражном суде названное решение инспекции в части отказа в применении налогового вычета и возмещении из федерального бюджета 33 317 рублей налога на добавленную стоимость.

Данная сумма состоит из 26 247 рублей 22 копеек указанного налога, включенного в стоимость услуг по подаче, уборке и взвешиванию вагонов, оказанные открытым акционерным обществом «Российские железные дороги» и акционерным обществом открытого типа «Железнодорожник» дополнительно к транспортно-экспедиционным услугам, и 6780 рублей и 290 рублей 21 копейки налога на добавленную стоимость по счетам-фактурам, выставленным открытым акционерным обществом «Российские железные дороги» и обществом с ограниченной ответственностью «Илирский ЛПХ», в которые вносились исправления относительно адреса покупателя.

Отказывая обществу в применении налогового вычета и возмещении 26 247 рублей 22 копеек налога на добавленную стоимость, инспекция сочла, что услуги, связанные с перевозкой экспортируемого товара, не подлежат налогообложению по налоговой ставке 18 процентов на основании подпункта 2 пункта 1 статьи 164 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — Кодекс).

Что касается отказа в применении налогового вычета и возмещении 6780 рублей и 290 рублей 21 копейки налога на добавленную стоимость на основании счетов-фактур, в которые вносились исправления, инспекция указала, что на-

## Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 5/2008

логовый вычет в данном случае подлежит применению в том налоговом периоде, в котором внесены соответствующие исправления.

Удовлетворяя заявление общества по эпизоду, связанному с отказом в применении налогового вычета и возмещении 26 247 рублей 22 копеек налога, суд первой инстанции счел подачу, уборку и взвешивание вагонов не относящимися к услугам, связанным с транспортировкой, погрузкой и перегрузкой экспортируемого товара; они относятся к подготовительному этапу, предшествующему транспортировке и погрузке. В связи с этим суд первой инстанции признал правомерным заявление обществом к налоговому вычету и возмещению суммы налога на добавленную стоимость, исчисленной по ставке 18 процентов и уплаченной в составе стоимости названных услуг.

Признавая неправомерным отказ инспекции в применении налогового вычета и возмещении 6780 рублей и 290 рублей 21 копейки налога на добавленную стоимость на основании счетов-фактур, в которые вносились исправления относительно адреса покупателя, суд первой инстанции пришел к выводу о том, что дата внесения исправлений в счета-фактуры не имеет значения для определения налогового периода, в котором общество вправе заявить к налоговому вычету данный налог.

Отменяя решение суда первой инстанции, суд кассационной инстанции, применив положения подпункта 2 пункта 1 статьи 164 Кодекса, указал на непосредственную связь услуг по подаче, уборке и взвешиванию вагонов с реализацией товаров в таможенном режиме экспорта, поэтому применение к названным операциям налоговой ставки 18 процентов не основано на требованиях указанной нормы.

Между тем судами не учтено следующее.

Работы и услуги, выполняемые российскими перевозчиками на железнодорожном транспорте по перевозке или транспортировке экспортируемых за пределы территории Российской Федерации товаров, а также связанные с такой перевозкой или транспортировкой работы (услуги), в том числе работы (услуги) по организации перевозок, сопровождению, погрузке, перегрузке, в силу подпункта 9 пункта 1 статьи 164 Кодекса, действовавшего в спорный период (сентябрь 2006 года), облагаются налогом на добавленную стоимость по налоговой ставке 0 процентов.

Согласно Федеральному закону от 10.01.2003 № 17-ФЗ «О железнодорожном транспорте в Российской Федерации» совокупность организационно и технологически взаимосвязанных операций, выполняемых при подготовке, осуществлении и завершении перевозок пассажиров, грузов, багажа и грузобагажа железнодорожным транспортом, признается перевозочным процессом.

Как установлено судами, обществу оказаны услуги по подаче, уборке и взвешиванию вагонов на основании заключенных им договора от 08.10.2003 № 6300/1046-ОЗРЖД (на организацию перевозок) с открытым акционерным



## Постановления Президиума

обществом «Российские железные дороги» и договора от 01.12.2003 № 176/Д-04 (на железнодорожное обслуживание) — с акционерным обществом открытого типа «Железнодорожник». Стоимость указанных услуг оплачена обществом с учетом налога на добавленную стоимость по налоговой ставке 18 процентов.

В соответствии с условиями названных договоров подача, уборка и взвешивание транспортных средств являются элементами комплекса перевозочных и транспортно-экспедиционных услуг.

Поскольку упомянутые услуги связаны с перевозкой грузов на железнодорожном транспорте, вывод суда кассационной инстанции о связи оказанных обществу услуг по подаче, уборке и взвешиванию вагонов с услугами по организации перевозок и транспортировке товаров, вывезенных в таможенном режиме экспорта, обоснован. В постановлении суда кассационной инстанции правомерно указано, что открытое акционерное общество «Российские железные дороги» и акционерное общество открытого типа «Железнодорожник» не вправе были включать в цену своих услуг сумму налога на добавленную стоимость по ставке 18 процентов, а экспортер — предъявлять уплаченные им суммы налога к вычету.

Противоположный вывод суда первой инстанции в этой части ошибочен.

Между тем судом кассационной инстанции не учтено следующее.

Применение налоговой ставки 0 процентов по налогу на добавленную стоимость при оказании услуг по перевозке товаров Кодекс связывает с наступлением факта помещения товара под таможенный режим экспорта (статья 164).

В силу части 3 статьи 157 Таможенного кодекса Российской Федерации днем помещения товаров под таможенный режим считается день выпуска товаров таможенным органом.

Операции, названные в подпункте 2 пункта 1 статьи 164 Кодекса, подлежат обложению налогом на добавленную стоимость по налоговой ставке 0 процентов при условии, что соответствующие товары помещены под таможенный режим экспорта на момент совершения этих операций либо если по характеру самих операций они могут осуществляться только в отношении экспортных товаров.

Суд первой инстанции не придал значения доводу общества о том, что на момент оказания услуг по подаче, уборке и взвешиванию вагонов товар не был помещен под таможенный режим экспорта, и не исследовал необходимые доказательства.

Судом кассационной инстанции также оставлен без оценки следующий довод общества: счета-фактуры по услугам подачи, уборки и взвешивания вагонов выставлены более ранней датой, чем осуществлен выпуск товара таможенным органом по сведениям грузовых таможенных деклараций.

## Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 5/2008

На момент оказания услуг подачи, уборки и взвешивания вагонов вопрос о том, помещен ли товар, в отношении которого оказаны эти услуги, под таможенный режим экспорта, имеет существенное значение для определения обоснованности применения налоговых вычетов по налогу на добавленную стоимость.

Однако, признавая правомерным отказ обществу в возмещении 26 247 рублей 22 копеек налога на добавленную стоимость, суд кассационной инстанции исходил исключительно из выводов решения инспекции и представленных ею документов.

Таким образом, приведенные выводы судов являются ошибочными, сделанными на основании недостаточно исследованных обстоятельств дела, поэтому в указанной части дело подлежит направлению на новое рассмотрение.

При новом рассмотрении суду необходимо правильно применить нормы процессуального и налогового законодательства и с учетом изложенного в настоящем постановлении оценить обоснованность отказа обществу в возмещении 26 247 рублей 22 копеек налога на добавленную стоимость, исследовав представленные доказательства на предмет установления факта помещения товара под таможенный режим экспорта на момент оказания услуг по подаче, уборке и взвешиванию вагонов, а также оценив характер этих услуг и наличие их связи с реализацией товаров, вывезенных в таможенном режиме экспорта.

Кроме того, в части, касающейся применения налоговых вычетов в сумме 6780 рублей и 290 рублей 21 копейки налога на добавленную стоимость на основании исправленных счетов-фактур, постановление суда кассационной инстанции от 07.09.2007 принято с нарушением норм процессуального права.

Согласно статье 289 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации в судебном акте должны быть указаны законы и иные нормативные правовые акты, которыми руководствовался суд кассационной инстанции при принятии постановления; мотивы принятого постановления; мотивы, по которым суд не применил законы и иные нормативные правовые акты, на которые ссылались лица, участвующие в деле; мотивы, по которым суд кассационной инстанции не согласился с выводами судов первой, апелляционной инстанций, если их решение, постановление были отменены полностью или в части.

Данные требования закона судом кассационной инстанции не выполнены.

Суд кассационной инстанции отказал в удовлетворении заявления общества в полном объеме, однако выводы, касающиеся возмещения налога на добавленную стоимость на основании исправленных счетов-фактур, в постановлении суда кассационной инстанции от 07.09.2007 не приведены.

Поскольку суд первой инстанции по данному эпизоду пришел к обоснованному выводу о том, что суммы налоговых вычетов подлежат отражению в том на-

## Постановления Президиума

логовом периоде, в котором выполнены условия, определяющие право налогоплательщика на налоговые вычеты (производственное назначение приобретенного товара, фактическое наличие, оприходование и оплата), а не в периоде внесения исправлений, решение суда первой инстанции в этой части подлежит оставлению без изменения.

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 Иркутской области от 21.05.2007 по делу № А19-4298/07-11 и постановление Федерального арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 07.09.2007 по тому же делу в части выводов о применении налогового вычета и возмещении налога на добавленную стоимость в сумме 26 247 рублей 22 копеек, уплаченного обществом с ограниченной ответственностью «Сибирская лесная компания» по налоговой ставке 18 процентов в составе стоимости услуг по подаче, уборке и взвешиванию вагонов, отменить.

Дело в указанной части направить на новое рассмотрение в Арбитражный суд Иркутской области.

В остальной части (касающейся применения налогового вычета и возмещения налога на добавленную стоимость в суммах 6780 рублей и 290 рублей 21 копейки на основании исправленных счетов-фактур) постановление Федерального арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 07.09.2007 отменить, решение Арбитражного суда Иркутской области от 21.05.2007 оставить без изменения.

*Председательствующий А.А. Иванов*

Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 5/2008

## **Применение налоговой ставки 0 процентов по НДС при оказании услуг по перевозке товаров**

При вывозе товара из Российской Федерации с использованием процедуры временного декларирования момент помещения товара под таможенный режим экспорта определяется исходя из соответствующей отметки таможенных органов на временной декларации.

### **ПОСТАНОВЛЕНИЕ Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 16581/07 Москва, 4 марта 2008 г.**

Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в составе:

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

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

рассмотрел заявление общества с ограниченной ответственностью «Сибирская лесная компания» о пересмотре в порядке надзора постановления Федерального арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 18.10.2007 по делу № А19-6066/07-41 Арбитражного суда Иркутской области.

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

Общество с ограниченной ответственностью «Сибирская лесная компания» (далее — общество) обратилось в Арбитражный суд Иркутской области с заявлением о признании недействительным пункта 2 резолютивной части решения Инспекции Федеральной налоговой службы по Центральному округу города Братска Иркутской области (далее — инспекция) от 19.02.2007 № 07-1/493-Э в части отказа в возмещении из федерального бюджета 22 765 рублей налога на добавленную стоимость.

Решением Арбитражного суда Иркутской области от 10.07.2007 заявленное требование удовлетворено.

Федеральный арбитражный суд Восточно-Сибирского округа постановлением от 18.10.2007 решение суда отменил, в удовлетворении требования обществу отказал.

В заявлении, поданном в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации о пересмотре в порядке надзора названного постановления суда кассационной

## Постановления Президиума

инстанции, общество просит его отменить как нарушающее единообразие в толковании и применении норм права.

Проверив обоснованность доводов, изложенных в заявлении, Президиум считает, что указанные судебные акты подлежат отмене, дело — передаче на новое рассмотрение в суд первой инстанции по следующим основаниям.

Инспекцией проведена камеральная налоговая проверка представленной обществом налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость по налоговой ставке 0 процентов за октябрь 2006 года и документов, подтверждающих обоснованность применения данной налоговой ставки и налоговых вычетов.

По результатам этой проверки инспекцией принято решение от 19.02.2007 № 07/493-Э, пунктом 2 которого обществу отказано в возмещении из федерального бюджета 22 765 рублей налога на добавленную стоимость, уплаченного открытому акционерному обществу «Российские железные дороги» (3936 рублей) и акционерному обществу открытого типа «Железнодорожник» (18 829 рублей) за услуги по подаче, уборке и взвешиванию вагонов.

Отказ обществу в возмещении налога на добавленную стоимость мотивирован инспекцией тем, что названные услуги оказаны после помещения товаров под таможенный режим экспорта, то есть связаны с перевозкой именно экспортруемого товара. На основании подпункта 2 пункта 1 статьи 164 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — Кодекс) такие услуги обложению налогом на добавленную стоимость по налоговой ставке 18 процентов не подлежат.

Общество оспорило в арбитражном суде решение инспекции в части отказа в возмещении этой суммы налога, ссылаясь на оказание услуг до момента помещения товара под таможенный режим экспорта, определяемый по дате выпуска товара таможенными органами, проставленной на полных грузовых таможенных декларациях.

Суд первой инстанции требование общества удовлетворил, отметив, что подача, уборка и взвешивание вагонов к транспортным услугам не относятся. Суд отклонил довод инспекции о необходимости руководствоваться датами отметок на временных грузовых таможенных декларациях, в том числе сославшись на непредставление в инспекцию этих деклараций и невозможность их замены железнодорожными квитанциями о приеме груза к перевозке, содержащими дублирующие отметки таможенных органов.

Отменяя решение суда первой инстанции, суд кассационной инстанции указал, что услуги по подаче, уборке и взвешиванию вагонов непосредственно связаны с реализацией товаров в таможенном режиме экспорта, поэтому применение к названным операциям налоговой ставки 18 процентов не основано на положениях подпункта 9 пункта 1 статьи 164 Кодекса.

По вопросу о том, имеется ли непосредственная связь между оказанными услугами и реализацией товара, вывод суда кассационной инстанции является

## Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 5/2008

правильным. Согласно Федеральному закону от 10.01.2003 № 17-ФЗ «О железнодорожном транспорте в Российской Федерации» совокупность организационно и технологически взаимосвязанных операций, выполняемых при подготовке, осуществлении и завершении перевозок пассажиров, грузов, багажа и грузобагажа железнодорожным транспортом признается перевозочным процессом. Следовательно, данные услуги относятся к единому комплексу транспортно-экспедиционных и перевозочных услуг.

Аналогичная правовая позиция сформулирована Президиумом Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в постановлениях от 20.12.2005 № 9252/05 и № 9263/05, от 19.06.2006 № 16305/05.

Вместе с тем при рассмотрении настоящего дела судами не учтено следующее.

В соответствии с подпунктом 9 пункта 1 статьи 164 Кодекса, введенным Федеральным законом от 22.07.2005 № 119-ФЗ и действовавшим в спорный период (октябрь 2006 года), работы и услуги, выполняемые российскими перевозчиками на железнодорожном транспорте по перевозке или транспортировке экспортируемых за пределы территории Российской Федерации товаров, а также связанные с такой перевозкой или транспортировкой работы (услуги), в том числе работы (услуги) по организации перевозок, сопровождению, погрузке, перегрузке, облагаются налогом на добавленную стоимость по налоговой ставке 0 процентов.

Исходя из буквального толкования названной нормы реализация таких услуг подлежит обложению налогом на добавленную стоимость по налоговой ставке 0 процентов, если услуги оказываются в отношении экспортируемых за пределы Российской Федерации товаров.

Поэтому для определения надлежащей налоговой ставки необходимо установить, являлся ли экспортируемым товар в момент оказания услуги.

Для целей обложения налогом на добавленную стоимость товар считается экспортируемым с момента его помещения под таможенный режим экспорта (статья 164 Кодекса).

В соответствии с частью 3 статьи 157 Таможенного кодекса Российской Федерации днем помещения товаров под таможенный режим считается день выпуска товаров таможенным органом.

Следовательно, суд кассационной инстанции необоснованно счел услуги по подаче, уборке и взвешиванию вагонов оказанными в отношении экспортируемого товара лишь на том основании, что впоследствии товар был вывезен из Российской Федерации в режиме экспорта.

Такой подход не отвечает правовой позиции, выраженной в постановлениях Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 06.11.2007 № 1375/07, № 10159/07, № 10160/07, № 10246/07, № 10249/07, от 20.11.2007 № 7205/07.

## Постановления Президиума

Вместе с тем нельзя согласиться и с выводом суда первой инстанции о необходимости в данном случае определять момент помещения товара под таможенный режим экспорта по дате отметки его выпуска, проставленной таможенным органом на полных грузовых таможенных декларациях.

Общество, подавшее налоговую декларацию, являлось экспортером товара. Для применения налоговой ставки 0 процентов по налогу на добавленную стоимость в отношении собственных операций по реализации товара на экспорт общество должно было доказать факт вывоза товара из Российской Федерации в таможенном режиме экспорта, что удостоверяется соответствующими отметками таможенных органов на полных грузовых таможенных декларациях.

Такие декларации обществом в инспекцию были представлены.

Однако товар отгружался на экспорт со склада общества по временным таможенным декларациям. Названные обстоятельства обществом при рассмотрении дела не отрицались и подтверждены соответствующими сведениями в графах 27 и 40 грузовых таможенных деклараций, отражение которых предусмотрено действовавшей в 2006 году Инструкцией о порядке заполнения грузовой таможенной декларации, утвержденной приказом Государственного таможенного комитета Российской Федерации от 21.08.2003 № 915.

По конкретным железнодорожным вагонам даты оформления временных таможенных деклараций совпадают с датами выпуска товара в таможенном режиме экспорта, проставленными таможенными органами в квитанциях о приеме груза к перевозке в тех же вагонах, тогда как аналогичные отметки на полных грузовых таможенных декларациях имеют более позднюю дату.

На основании пункта 4 статьи 129 Таможенного кодекса Российской Федерации таможенная декларация на товары, вывозимые с таможенной территории Российской Федерации, подается до их убытия с таможенной территории Российской Федерации. Исключение составляют случаи, установленные статьей 314 Кодекса, о последующем декларировании товаров, перемещаемых по линиям электропередачи.

В целях соблюдения этого общего правила по товарам, в отношении которых до убытия с таможенной территории Российской Федерации не могут быть представлены точные сведения, необходимые для таможенного оформления, введена процедура временного декларирования, предусматривающая последовательную подачу двух таможенных деклараций.

В силу статьи 138 Таможенного кодекса Российской Федерации при временном декларировании вывоз из Российской Федерации, а соответственно, перед этим и выпуск товаров в надлежащем таможенном режиме осуществляются по временным таможенным декларациям. Полная таможенная декларация подается после убытия товаров и уточнения всех сведений, необходимых для таможенного оформления, которые и заверяются таможенным органом в срок, установленный пунктом 1 статьи 359 Таможенного кодекса Российской Федерации.

## Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 5/2008

Поскольку в данном случае товар до убития декларировался, помещался под таможенный режим экспорта и вывозился с таможенной территории Российской Федерации по временным таможенным декларациям, у суда первой инстанции не было оснований руководствоваться отметками таможенных органов на полных грузовых таможенных декларациях, удостоверяющих окончательные сведения о товаре после его вывоза и оформляемых по таможенным правилам после убития товара. Суду следовало исходить из дат выпуска товара в таможенном режиме экспорта, проставляемых на временных таможенных декларациях, а при их непредставлении — руководствоваться аналогичными отметками таможенных органов на квитанциях о приеме груза к перевозке.

Для решения вопроса о надлежащей налоговой ставке при обложении налогом на добавленную стоимость операций по реализации услуг подачи, уборки и взвешивания вагонов суду необходимо соотнести даты оказания услуг и помещения товаров под таможенный режим экспорта и применить необходимые нормы права.

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

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

**ПОСТАНОВИЛ:**

решение Арбитражного суда Иркутской области от 10.07.2007 по делу № А19-6066/07-41 и постановление Федерального арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 18.10.2007 по тому же делу отменить.

Дело направить на новое рассмотрение в Арбитражный суд Иркутской области.

*Председательствующий А.А. Иванов*



## **Налогообложение дохода, полученного от операций с ценными бумагами**

Глава 25 Налогового кодекса Российской Федерации не содержит ограничения в отношении возможности уменьшения дохода, полученного налогоплательщиком от операций с ценными бумагами, на сумму понесенного им убытка от основного вида деятельности.

### **ПОСТАНОВЛЕНИЕ Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 14908/07 Москва, 26 февраля 2008 г.**

Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в составе:

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

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

рассмотрел заявление открытого акционерного общества «Горьковский завод аппаратуры связи имени А.С. Попова» о пересмотре в порядке надзора решения Арбитражного суда Нижегородской области от 24.05.2007 по делу № А43-4943/2007-35-100 и постановления Федерального арбитражного суда Волго-Вятского округа от 23.07.2007 по тому же делу.

В заседании приняли участие представители:

от заявителя — открытого акционерного общества «Горьковский завод аппаратуры связи имени А.С. Попова» — Корчагина Л.Н., Науменко М.А.;

от Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам по Нижегородской области Самсонова В.Н., Эргешов П.П.

Заслушав и обсудив доклад судьи Завьяловой Т.В. и объяснения представителей участвующих в деле лиц, Президиум установил следующее. Открытым акционерным обществом «Горьковский завод аппаратуры связи имени А.С. Попова» (далее — общество) в 2005—2006 годах были заключены договоры с открытым акционерным обществом «НКБ «Радиотехбанк» (далее — банк) на приобретение векселей этого банка по ценам ниже их номинальной стоимости.

После наступления срока платежа данные векселя предъявлены банку к погашению по их номинальной стоимости, что повлекло получение обществом дисконта (процентов) по указанным ценным бумагам.

## Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 5/2008

Обществом представлена в Межрайонную инспекцию Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам по Нижегородской области (далее — инспекция) уточненная налоговая декларация по налогу на прибыль за девять месяцев 2006 года, согласно которой в составе внереализационных доходов учтен дисконт по векселям в сумме 2 401 729 рублей. В результате такого действия общество уменьшило прибыль, полученную при совершении операций с ценными бумагами, на сумму убытка от основной деятельности, что, по мнению инспекции, является нарушением положений статей 274 и 280 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — Кодекс) и повлекло неуплату налога на прибыль в рассматриваемый отчетный период.

По результатам камеральной налоговой проверки названной декларации инспекцией принято решение от 17.01.2007 № 164, которым обществу предложено уплатить 576 415 рублей налога на прибыль, 1 152 830 рублей ежемесячных авансовых платежей по данному налогу (с учетом установленных сроков их уплаты); в привлечении общества к налоговой ответственности на основании пункта 1 статьи 122 Кодекса за неуплату авансовых платежей по итогам отчетного периода было отказано.

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

Решением Арбитражного суда Нижегородской области от 24.05.2007 в удовлетворении заявленного требования отказано.

Федеральный арбитражный суд Волго-Вятского округа постановлением от 23.07.2007 решение суда первой инстанции оставил без изменения.

По мнению судов, положения статьи 280 Кодекса, устанавливающие особенности определения налоговой базы по операциям с ценными бумагами, не позволяют налогоплательщикам уменьшать прибыль, полученную при совершении операций с ценными бумагами, на сумму убытка от основной деятельности.

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

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

Проверив обоснованность доводов, изложенных в заявлении, отзыве на него и выступлениях присутствующих в заседании представителей участвующих в деле лиц, Президиум считает, что оспариваемые судебные акты подлежат отмене с принятием нового решения об удовлетворении заявленного обществом требования по следующим основаниям.

## Постановления Президиума

Исходя из статьи 247 Кодекса объектом обложения налогом на прибыль организаций признается прибыль, полученная налогоплательщиком, — полученные доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов, которые определяются в соответствии с главой 25 Кодекса. К доходам в целях указанной главы относятся доходы от реализации товаров (работ, услуг) и имущественных прав и внереализационные доходы (пункт 1 статьи 248 Кодекса).

Пунктом 3 статьи 249 Кодекса предусмотрено, что особенности определения доходов от реализации для отдельных категорий налогоплательщиков либо доходов от реализации, полученных в связи с особыми обстоятельствами, устанавливаются положениями главы 25 Кодекса.

Согласно пункту 8 статьи 280 Кодекса налоговая база по операциям с ценными бумагами определяется налогоплательщиком отдельно, за исключением налоговой базы по операциям с ценными бумагами, определяемой профессиональными участниками рынка ценных бумаг. При этом налогоплательщики (за исключением профессиональных участников рынка ценных бумаг, осуществляющих дилерскую деятельность) определяют налоговую базу по операциям с ценными бумагами, обращающимися на организованном рынке ценных бумаг, отдельно от налоговой базы по операциям с ценными бумагами, не обращающимися на организованном рынке ценных бумаг.

Налогоплательщики, понесшие убыток (убытки) от операций с ценными бумагами в предыдущем налоговом периоде или в предыдущих налоговых периодах, вправе уменьшить налоговую базу, полученную по операциям с ценными бумагами в отчетном (налоговом) периоде (перенести указанные убытки на будущее), в порядке и на условиях, которые установлены статьей 283 Кодекса.

В течение налогового периода перенос на будущее убытков, понесенных в соответствующем отчетном периоде от операций с ценными бумагами, обращающимися на организованном рынке ценных бумаг, а также от операций с ценными бумагами, не обращающимися на организованном рынке ценных бумаг, осуществляется отдельно по указанным категориям ценных бумаг соответственно в пределах прибыли, полученной от операций с ними.

Доходы, полученные от операций с ценными бумагами, обращающимися на организованном рынке ценных бумаг, не могут быть уменьшены на расходы либо убытки от операций с ценными бумагами, не обращающимися на организованном рынке ценных бумаг. Доходы, полученные от операций с ценными бумагами, не обращающимися на организованном рынке ценных бумаг, не могут быть уменьшены на расходы либо убытки от операций с ценными бумагами, обращающимися на организованном рынке ценных бумаг (пункт 10 статьи 280 Кодекса).

Таким образом, Кодексом установлено ограничение относительно учета в целях налогообложения полученного налогоплательщиком убытка от операций по реализации ценных бумаг, как обращающихся, так и не обращающихся на организованном рынке ценных бумаг.

## Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 5/2008

Подобного ограничения в отношении возможности уменьшения полученного дохода от операций с ценными бумагами на сумму убытка от основного вида деятельности Кодекс не содержит.

Данный вывод следует из содержания статьи 315 Кодекса, согласно которой в расчет налоговой базы для исчисления налога на прибыль включается выручка от реализации ценных бумаг и расходы, понесенные при их реализации. Для определения суммы прибыли, подлежащей налогообложению, из налоговой базы исключается только сумма убытка, в частности от операций с ценными бумагами, подлежащего переносу в порядке, предусмотренном статьей 283 Кодекса.

Согласно порядку заполнения налоговой декларации по налогу на прибыль организаций, утвержденному приказом Министерства финансов Российской Федерации от 07.02.2006 № 24н, положительная сумма от операций с ценными бумагами — строка 100 (разница строк 040 и 050 листа 05 декларации) — отражается по строкам 120, 130 листа 02 декларации (налоговая база для исчисления налога), то есть участвует в расчете налога на прибыль организаций.

Следовательно, обществом правомерно произведено уменьшение прибыли, полученной от операций с ценными бумагами — векселями, на сумму убытка, понесенного в результате основной деятельности.

При указанных обстоятельствах оспариваемые судебные акты нарушают единообразие в толковании и применении арбитражными судами норм права, поэтому в силу пункта 1 статьи 304 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации подлежат 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 Нижегородской области от 24.05.2007 по делу № А43-4943/2007-35-100 и постановление Федерального арбитражного суда Волго-Вятского округа от 23.07.2007 по тому же делу отменить.

Решение Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам по Нижегородской области от 17.01.2007 № 164 признать недействительным.

*Председательствующий А.А. Иванов*

**Внереализационные доходы при определении налоговой базы по налогу на прибыль**

Списанная налогоплательщиком в первом полугодии 2006 года кредиторская задолженность перед государственными внебюджетными фондами согласно постановлению Правительства Российской Федерации от 07.11.2005 № 660 не подлежала включению во внереализационные доходы при определении налоговой базы по налогу на прибыль на основании пункта 18 статьи 250 Налогового кодекса Российской Федерации.

**ПОСТАНОВЛЕНИЕ  
Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации  
№ 13094/07  
Москва, 12 февраля 2008 г.**

Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в составе:

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

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

рассмотрел заявление ликвидационной комиссии государственного унитарного предприятия «Учреждение УФ 91/15 Главного управления исполнения наказаний Министерства юстиции Российской Федерации по Новосибирской области» о частичном пересмотре в порядке надзора решения суда первой инстанции от 28.02.2007, постановления суда апелляционной инстанции от 03.05.2007 Арбитражного суда Новосибирской области по делу № А45-1519/07-46/56 и постановления Федерального арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 16.08.2007 по тому же делу.

В заседании приняли участие представители:

от заявителя — ликвидационной комиссии государственного унитарного предприятия «Учреждение УФ 91/15 ГУИН Минюста России по Новосибирской области» — Кузнецова В.В., Трусова Н.Я.;

от Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 8 по Новосибирской области — Будыка И.Н., Семенова О.Н., Хозин Ю.С., Ясьмо Е.В.

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

## Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 5/2008

Решением Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 8 по Новосибирской области (далее — инспекция) от 30.03.2006 № 1 государственному унитарному предприятию «Учреждение УФ 91/15 Главного управления исполнения наказаний Министерства юстиции Российской Федерации по Новосибирской области» (далее — учреждение УФ 91/15, учреждение) списана задолженность по обязательным платежам в бюджет, в том числе задолженность перед Пенсионным фондом Российской Федерации и Фондом социального страхования Российской Федерации, а также пени и штрафы.

Решением инспекции от 10.10.2006 № 1512 ДСП, вынесенным по результатам камеральной налоговой проверки представленной учреждением УФ 91/15 декларации по налогу на прибыль за первое полугодие 2006 года, учреждению доначислено 1 202 208 рублей авансовых платежей по налогу на прибыль и начислено 34 045 рублей 90 копеек пеней за их несвоевременную уплату.

На основании решения от 10.10.2006 № 1512 ДСП учреждению направлено требование № 30091 об уплате налога и пеней по состоянию на 16.10.2006.

Ликвидационная комиссия учреждения обратилась в Арбитражный суд Новосибирской области с заявлением о признании недействительными решения инспекции от 10.10.2006 № 1512 ДСП и требования № 30091.

Решением суда первой инстанции от 28.02.2007 заявленное требование удовлетворено частично, а именно: признаны недействительными оспариваемые решение инспекции в части доначисления 238 146 рублей 85 копеек авансовых платежей по налогу на прибыль за 6 месяцев 2006 года и начисления соответствующих сумм пеней и требование об уплате этих сумм; в удовлетворении остальной части требования учреждению отказано.

Постановлением суда апелляционной инстанции от 03.05.2007 решение суда оставлено без изменения.

Федеральный арбитражный суд Западно-Сибирского округа постановлением от 16.08.2007 названные судебные акты оставил без изменения.

Отказывая учреждению в удовлетворении части требования, касающегося доначисления 962 006 рублей 15 копеек налога на прибыль в качестве авансовых платежей и начисленных на эту сумму пеней, суды установили следующее.

Поводом для доначисления 962 006 рублей 15 копеек налога на прибыль и соответствующих пеней послужили выводы инспекции о том, что учреждением в первом полугодии 2006 года в нарушение пункта 18 статьи 250 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — Кодекс) в состав внереализационных доходов не включены суммы кредиторской задолженности перед государственными внебюджетными фондами, списанной в соответствии с постановлением Правительства Российской Федерации от 07.11.2005 № 660.

## Постановления Президиума

На основании решения инспекции от 30.03.2006 № 1 учреждением УФ 91/15 списана задолженность по уплате страховых взносов (соответствующих пеней и штрафов) в бюджеты государственных внебюджетных фондов: в Пенсионный фонд Российской Федерации и Фонд социального страхования Российской Федерации.

Право на списание этой задолженности учреждениями, исполняющими уголовные наказания (по перечню согласно приложению), предусмотрено пунктом 1 постановления Правительства Российской Федерации от 07.11.2005 № 660 «Об урегулировании задолженности по обязательным платежам федеральных государственных унитарных предприятий учреждений, исполняющих уголовные наказания в виде лишения свободы, а также начисленных на нее пеней» (далее — постановление от 07.11.2005 № 660).

Учреждение УФ 91/15 в указанном перечне значилось.

Суды сочли, что списанная учреждением УФ 91/15 задолженность по уплате страховых взносов в государственные внебюджетные фонды подлежала включению во внереализационные доходы при определении налоговой базы по налогу на прибыль на основании пункта 18 статьи 250 Кодекса.

По мнению судов, исключение в отношении кредиторской задолженности, предусмотренное пунктом 21 статьи 251 Кодекса, к которому имеется отсылка в названной норме статьи 250 Кодекса, касается только кредиторской задолженности учреждения перед бюджетами разных уровней и не распространяется на его задолженность перед государственными внебюджетными фондами, поскольку эти фонды в первом полугодии 2006 года статьей 11 Кодекса не отнесены к понятию «бюджеты».

В заявлении, поданном в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации, о пересмотре в порядке надзора упомянутых судебных актов учреждение просит их отменить в части отказа в удовлетворении его требования о признании недействительными решения инспекции от 10.10.2006 № 1512 ДСП в отношении доначисления 962 006 рублей 15 копеек налога на прибыль и начисления соответствующих пеней, а также требования № 30091 об их уплате, ссылаясь на неправильное применение судами норм материального права и нарушение единообразия в их толковании и применении.

В отзыве на заявление инспекция просит оставить указанные судебные акты без изменения.

Проверив обоснованность доводов, содержащихся в заявлении, отзыве на него и выступлениях присутствующих в заседании представителей участвующих в деле лиц, Президиум считает, что оспариваемые судебные акты подлежат частичной отмене с принятием в отмененной части нового решения по следующим основаниям.

В соответствии со статьей 59 Кодекса задолженность в виде недоимки, пеней и штрафов, числящаяся за налогоплательщиками, плательщиками сборов и на-

логовыми агентами, уплата и (или) взыскание которой оказалось невозможным в силу причин экономического, социального или юридического характера, признается безнадежной. Списание этой задолженности осуществляется Правительством Российской Федерации (по федеральным налогам и сборам), исполнительными органами государственной власти субъектов Российской Федерации, местными администрациями (по региональным и местным налогам).

Пунктом 1 постановления от 07.11.2005 № 660 установлено, что задолженность по обязательным платежам в федеральный бюджет и государственные внебюджетные фонды федеральных государственных унитарных предприятий учреждений, исполняющих уголовные наказания в виде лишения свободы, образовавшаяся в связи с отвлечением в 1993—2001 годах средств этих предприятий на нужды исправительных учреждений, а также начисленные на нее пени подлежат списанию.

Пунктом 3 названного постановления Федеральной налоговой службе указано на недопустимость проведения налоговыми органами всех действий (включая применение обеспечительных мер), направленных на взыскание задолженности, а также пеней, определенных пунктом 1 этого постановления.

Таким образом, задолженность учреждения УФ 91/15 по обязательным платежам в бюджеты разных уровней и по платежам во внебюджетные фонды не могла быть списана в общем порядке как кредиторская задолженность по обязательствам перед кредиторами.

Из положения пункта 18 статьи 250 Кодекса, которым руководствовались суды, предусматривающего включение в состав внереализационных доходов для целей налогообложения прибыли сумм кредиторской задолженности (обязательства перед кредиторами), списанной в связи с истечением срока исковой давности или по другим основаниям, не вытекает, что задолженность организаций перед бюджетом и внебюджетными фондами, списанная по решению Правительства Российской Федерации как безнадежный долг, может рассматриваться в качестве обязательств перед кредиторами и подлежит налогообложению в общем порядке.

Следовательно, такой объект налога на прибыль, как кредиторская задолженность налогоплательщика перед бюджетами разных уровней и внебюджетными фондами, списанная по решению Правительства Российской Федерации, главой 25 Кодекса не установлен.

Отсутствие в пункте 21 статьи 251 Кодекса (в редакции, действовавшей в 2006 году) указания на то, что при определении налоговой базы по налогу на прибыль не учитываются доходы в виде сумм кредиторской задолженности налогоплательщика по уплате налогов и сборов перед государственными внебюджетными фондами, списанных и (или) уменьшенных иным образом в соответствии с законодательством Российской Федерации или по решению Правительства Российской Федерации, не может являться основанием для



## Постановления Президиума

произвольного отнесения такой задолженности к объекту налога на прибыль, зачисляемого в бюджеты разных уровней.

Кроме того, Федеральным законом от 24.07.2007 № 216-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие законодательные акты Российской Федерации» в подпункт 21 пункта 1 статьи 251 Кодекса внесены следующие изменения в виде дополнения: не учитываются во внереализационных доходах суммы кредиторской задолженности налогоплательщика по уплате взносов, пеней и штрафов перед бюджетами государственных внебюджетных фондов.

Согласно пункту 3 статьи 4 названного Федерального закона положения подпункта 21 пункта 1 статьи 251 Кодекса распространены на правоотношения, возникшие с 1 января 2005 года.

Таким образом, у судов не было оснований для отказа учреждению в удовлетворении заявленного требования.

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

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

**ПОСТАНОВИЛ:**

решение суда первой инстанции от 28.02.2007, постановление суда апелляционной инстанции от 03.05.2007 Арбитражного суда Новосибирской области по делу № А45-1519/07-46/56 и постановление Федерального арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 16.08.2007 по тому же делу в части отказа в признании недействительными решения Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 8 по Новосибирской области от 10.10.2006 № 1512 ДСП о доначислении государственному унитарному предприятию «Учреждение УФ 91/15 Главного управления исполнений наказаний Министерства юстиции Российской Федерации по Новосибирской области» 962 006 рублей 15 копеек налога на прибыль и начислении соответствующих пеней, а также требования № 30091 об уплате данных налога и пеней отменить.

В отмененной части требование учреждения удовлетворить: признать недействительными указанные решение инспекции в отношении доначисления 962 006 рублей 15 копеек налога на прибыль и начисления соответствующих пеней, а также требование об уплате этих налога и пеней.

В остальной части названные судебные акты оставить без изменения.

*Председательствующий А.А. Иванов*

Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 5/2008

### **Первоначальная стоимость нематериальных активов для целей налогообложения прибыли**

В соответствии с пунктом 3 статьи 257 Налогового кодекса Российской Федерации для целей налогообложения прибыли первоначальная стоимость нематериальных активов, созданных самой организацией, определяется как сумма фактических расходов на их создание, изготовление (в том числе материальных расходов, расходов на оплату труда, услуг сторонних организаций, патентные пошлины, связанные с получением патентов, свидетельств).

### **ПОСТАНОВЛЕНИЕ Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 13106/07 Москва, 4 марта 2008 г.**

Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в составе:

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

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

рассмотрел заявление Межрегиональной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам № 8 о пересмотре в порядке надзора решения Арбитражного суда города Санкт-Петербурга и Ленинградской области от 24.01.2007 по делу № А56-15151/2006, постановления Тринадцатого арбитражного апелляционного суда от 07.05.2007 и постановления Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 02.08.2007 по тому же делу.

В заседании приняли участие представители:

от заявителя — Межрегиональной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам № 8 — Данильченко В.Б., Тоток В.А., Уткина В.М.;

от открытого акционерного общества «КАМАЗ» — Попов П.А., Хаменушко И.В.

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

Открытое акционерное общество «КАМАЗ» (далее — общество) обратилось в Арбитражный суд города Санкт-Петербурга и Ленинградской области с заяв-

## Постановления Президиума

лением о признании недействительным решения Межрегиональной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам № 8 (далее — инспекция) от 22.03.2006 № 59-16-12/2204.

Решением Арбитражного суда города Санкт-Петербурга и Ленинградской области от 24.01.2007 требование общества удовлетворено.

Постановлением Тринадцатого арбитражного апелляционного суда от 07.05.2007 решение суда оставлено без изменения.

Федеральный арбитражный суд Северо-Западного округа постановлением от 02.08.2007 названные судебные акты оставил без изменения.

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

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

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

По результатам камеральной налоговой проверки представленной обществом уточненной налоговой декларации по налогу на прибыль за 2003 год инспекцией было принято решение от 22.03.2006 № 59-16-12/2204, которым обществу доначислено 14 265 422 рубля налога на прибыль, начислены соответствующие суммы пеней и штрафных санкций.

Основанием для принятия данного решения послужило неправомерное, по мнению инспекции, уменьшение обществом дохода, полученного в 2003 году, на сумму начисленной амортизации по нематериальным активам (четырем товарным знакам) и завышение прочих расходов на сумму налога на рекламу.

Считая решение незаконным, общество обжаловало его в арбитражном суде.

Признавая решение инспекции недействительным, суды исходили из того, что общество при определении стоимости нематериальных активов (прав на товарные знаки) правомерно применило специальную норму законодательства о бухгалтерском учете — подпункт «а» пункта 28 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации (утверждено приказом Министерства финансов Российской Федерации от 29.07.1998

## Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 5/2008

№ 34н), согласно которому выявленный при инвентаризации излишек имущества приходится по рыночной стоимости.

Между тем судами не учтено следующее.

Порядок начисления амортизации по правилам бухгалтерского и налогового учета различен. Действовавшее в рассматриваемый период налоговое законодательство не предоставляло налогоплательщикам права учитывать расходы по созданию нематериальных активов по их рыночной стоимости.

Напротив, в пункте 3 статьи 257 Налогового кодекса Российской Федерации прямо указано, что для целей налогообложения прибыли первоначальная стоимость нематериальных активов, созданных самой организацией, определяется как сумма фактических расходов на их создание, изготовление (в том числе материальных расходов, расходов на оплату труда, услуг сторонних организаций, патентные пошлины, связанные с получением патентов, свидетельств).

Исключительные права на использование четырех товарных знаков были зарегистрированы обществом в 1974 году (свидетельства № 48465, 48464) и 1988 году (свидетельства № 82555, 82556).

Действовавшие на момент регистрации названных товарных знаков нормативные акты — письма Министерства финансов СССР от 30.05.1968 № 130 и от 28.03.1985 № 40 об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета производственно-хозяйственной деятельности предприятий и организаций — не предусматривали отражения в бухгалтерском учете исключительных прав на товарные знаки. Бухгалтерскому учету в рассматриваемый период подлежали только основные средства (письма Минфина СССР от 07.05.1976 № 30 и от 30.12.1982 № 179 об утверждении Положения по бухгалтерскому учету основных средств (фондов) государственных, кооперативных (кроме колхозов) и общественных предприятий и организаций, а также порядка их инвентаризации).

В связи с особенностями создания и деятельности акционерных обществ и обществ с ограниченной ответственностью Минфин СССР письмом от 31.07.1990 № 99 «О ведении бухгалтерского учета в акционерных обществах и обществах с ограниченной ответственностью» (далее — письмо от 31.07.1990 № 99) внес изменения в План счетов бухгалтерского учета производственно-хозяйственной деятельности объединений, предприятий и организаций (приказ Минфина СССР от 28.03.1985 № 40) и Инструкцию по его применению, в соответствии с которыми был впервые введен счет 04 «Нематериальные активы», предназначенный в том числе для учета имущественных прав (включая права на интеллектуальную собственность), внесенных акционерами (участниками) в счет их вкладов в уставный фонд общества, а также приобретенных обществом в процессе его деятельности.

В пункте 1.4 письма от 31.07.1990 № 99 в редакции, действовавшей до 01.11.1991, было установлено, что нематериальные активы, внесенные акцио-

## Постановления Президиума

нерами (участниками) в счет их вкладов в уставный фонд общества, оцениваются в сумме, определяемой совместным решением акционеров (участников) общества, с учетом расходов на приведение объекта в состояние готовности к использованию. В случае приобретения нематериальных активов акционерным обществом в процессе его деятельности их оприходование производится в сумме всех затрат на приобретение и расходов на приведение объекта нематериальных активов в состояние готовности к использованию.

Тем же письмом (пункт 2.6.1) акционерным обществам предоставлялось право начислять износ по нематериальным активам, если иное не было предусмотрено в учредительных документах, исходя из первоначальной стоимости этих активов и срока их полезного использования.

Следовательно, в 1990 году у общества возникли правовые основания для отражения на счетах бухгалтерского учета созданных нематериальных активов в размере фактических затрат по их приобретению (созданию), при условии документального подтверждения расходов.

Нельзя согласиться с выводом судов о том, что исключительные права на товарные знаки, не отраженные в бухгалтерском учете организации, правомерно учтены обществом как излишки, выявленные в результате инвентаризации, проведенной в 1999 году.

В соответствии со статьей 1 Закона Российской Федерации от 23.09.1992 № 3520-1 «О товарных знаках, знаках обслуживания и наименованиях мест происхождения товаров» (далее — Закон) товарный знак — это обозначение, служащее для индивидуализации товаров, выполняемых работ или оказываемых услуг юридических или физических лиц.

Согласно пункту 1 статьи 2 Закона правовая охрана товарного знака осуществляется на основании его государственной регистрации в порядке, определенном этим Законом, или в силу международных договоров Российской Федерации.

Статьей 3 Закона установлено, что на зарегистрированный товарный знак выдается свидетельство на товарный знак, которое удостоверяет приоритет товарного знака, исключительное право владельца на товарный знак в отношении товаров, указанных в свидетельстве.

В силу пунктов 1, 2 статьи 16 Закона регистрация товарного знака действует до истечения десяти лет, считая с даты подачи заявки в федеральный орган исполнительной власти по интеллектуальной собственности, при этом срок действия регистрации товарного знака может быть продлен по заявлению правообладателя, поданному в течение последнего года ее действия, каждый раз на десять лет.

Из материалов дела следует, что срок действия свидетельств на право исключительного пользования товарными знаками обществом неоднократно продле-

## Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 5/2008

вался. Это подтверждает факт использования товарных знаков в производственной деятельности общества с 1974 года и опровергает утверждение общества об их выявлении только по результатам инвентаризации.

В деле отсутствуют доказательства, подтверждающие наличие реальных затрат по созданию и регистрации товарных знаков в 1974 и 1988 годах, а также то, что указанные нематериальные активы не учитывались в бухгалтерском учете общества начиная с 1990 года.

Следовательно, неотражение обществом на момент проведения инвентаризации в 1999 году упомянутых нематериальных активов на соответствующем счете бухгалтерского учета в размере реальных затрат по их созданию не позволяло оценивать эти активы по рыночной стоимости и учитывать в целях налогообложения прибыли.

При названных обстоятельствах у судов отсутствовали основания для признания правомерным отнесение обществом данных нематериальных активов к излишкам, выявленным в результате инвентаризации, и уменьшение в 2003 году налогооблагаемой прибыли на сумму начисленной амортизации исходя из их рыночной стоимости.

Вместе с тем, как следует из судебных актов, основанием для принятия инспекцией решения от 22.03.2006 № 59-16-12/2204 послужило, кроме прочего, и неправомерное завышение обществом расходов на сумму налога на рекламу. Судами установлено, что факт совершения этого налогового правонарушения обществом не оспаривался.

Признавая недействительным решение инстанции в полном объеме, суды исходили из наличия у общества убытка по итогам 2003 года, в связи с чем сделали вывод об отсутствии задолженности по налогу на прибыль по названному эпизоду.

Таким образом, вопрос о законности оспариваемого решения инспекции в части доначисления налога на прибыль, начисления соответствующих сумм пеней и штрафных санкций в связи с неправомерным завышением обществом прочих расходов на сумму налога на рекламу не был предметом исследования судов.

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

Дело подлежит направлению на новое рассмотрение в Арбитражный суд города Санкт-Петербурга и Ленинградской области.

При новом рассмотрении спора суду необходимо дать оценку тому обстоятельству, что обществом была представлена уточненная налоговая декларация по

Постановления Президиума

налогу на прибыль за 2003 год, в связи с чем надлежит проверить обоснованность дополнительного доначисления данного налога, начисления соответствующих пеней, а также привлечения общества к налоговой ответственности.

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

ПОСТАНОВИЛ:

решение Арбитражного суда города Санкт-Петербурга и Ленинградской области от 24.01.2007 по делу № А56-15151/2006, постановление Тринадцатого арбитражного апелляционного суда от 07.05.2007 и постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 02.08.2007 по тому же делу отменить.

Дело направить на новое рассмотрение в Арбитражный суд города Санкт-Петербурга и Ленинградской области.

*Председательствующий А.А. Иванов*

Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 5/2008

## **Понятие сельскохозяйственного товаропроизводителя**

Организации в форме акционерных обществ, занимающиеся выловом рыбы, не относятся к сельскохозяйственным товаропроизводителям и не вправе применять пониженные ставки единого социального налога, предусмотренные абзацем вторым пункта 1 статьи 241 Налогового кодекса Российской Федерации.

### **ПОСТАНОВЛЕНИЕ Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 12356/07 Москва, 4 марта 2008 г.**

Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в составе:

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

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

рассмотрел заявление Инспекции Федеральной налоговой службы по городу Петропавловску-Камчатскому о пересмотре в порядке надзора решения суда первой инстанции от 25.12.2006, постановления суда апелляционной инстанции от 07.03.2007 Арбитражного суда Камчатской области по делу № А24-5 725/2006-05 и постановления Федерального арбитражного суда Дальневосточного округа от 18.07.2007 по тому же делу.

В заседании приняли участие представители:

от заявителя — Инспекции Федеральной налоговой службы по городу Петропавловску-Камчатскому — Бурмакина Е.В., Печкуров В.А.;

от открытого акционерного общества «Океанрыбфлот» — Гранкина Н.А., Марченко Е.П.

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

Инспекцией Федеральной налоговой службы по городу Петропавловску-Камчатскому (далее — инспекция) проведена камеральная налоговая проверка расчета по авансовым платежам по единому социальному налогу для лиц, производящих выплаты физическим лицам, за 6 месяцев 2006 года, представленного открытым акционерным обществом «Океанрыбфлот» (далее — общество).



## Постановления Президиума

По результатам проверки инспекцией принято решение от 09.10.2006 № 445 об отказе в привлечении общества к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения и ему предложено уплатить 10 071 305 рублей единого социального налога и 370 674 рубля 38 копеек пеней.

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

Решением суда первой инстанции от 25.12.2006 заявленное требование удовлетворено.

Постановлением суда апелляционной инстанции от 07.03.2007 решение суда оставлено без изменения.

Федеральный арбитражный суд Дальневосточного округа постановлением от 18.07.2007 решение суда первой и постановление суда апелляционной инстанций оставил без изменения.

Удовлетворяя заявленное требование, суды, признав общество сельскохозяйственным товаропроизводителем, сочли правомерным применение им при исчислении и уплате единого социального налога льготных налоговых ставок, установленных абзацем вторым пункта 1 статьи 241 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — Кодекс).

В заявлении, поданном в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации, о пересмотре в порядке надзора названных судебных актов инспекция просит их отменить, поскольку судами неправильно применены нормы права, нарушено единообразие их толкования и применения. Кроме того, инспекция ссылается на постановления Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 19.09.2006 по делу № А42-12354/2005, от 20.11.2006 по делу № А42-6677/2005, от 01.06.2007 по делу № А05-9980/2006-29, от 19.04.2007 по делу № А05-9837/2006-29, которыми организации в форме акционерных обществ или обществ с ограниченной ответственностью, занимающиеся выловом рыбы, признаны не относящимися к сельскохозяйственным товаропроизводителям.

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

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

Главой 24 Кодекса определен порядок исчисления и уплаты единого социального налога. Один из основных элементов налогообложения — налоговые ставки — установлен в статье 241 Кодекса. Абзацем вторым пункта 1 данной статьи предусмотрены пониженные ставки единого социального налога, в

## Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 5/2008

том числе для налогоплательщиков — сельскохозяйственных товаропроизводителей.

В соответствии с пунктом 1 статьи 11 Кодекса институты, понятия и термины гражданского, семейного и других отраслей законодательства Российской Федерации, используемые в Кодексе, применяются в том значении, в каком они используются в этих отраслях законодательства, если иное не предусмотрено Кодексом.

В проверяемый период понятие «сельскохозяйственный товаропроизводитель» в главе 24 Кодекса не было определено. Согласно статье 1 Федерального закона от 08.12.1995 № 193-ФЗ «О сельскохозяйственной кооперации» сельскохозяйственный товаропроизводитель — физическое или юридическое лицо, осуществляющее производство сельскохозяйственной продукции, которая составляет в стоимостном выражении более 50 процентов общего объема производимой продукции, в том числе рыболовецкая артель (колхоз), производство сельскохозяйственной (рыбной) продукции и объем вылова водных биоресурсов в которой составляет в стоимостном выражении более 70 процентов общего объема производимой продукции.

Таким образом, исходя из данного определения общество сельскохозяйственным товаропроизводителем не является.

Арбитражные суды, рассматривая общество в качестве сельскохозяйственного товаропроизводителя, использовали понятие, содержащееся в статье 2 Федерального закона от 09.07.2002 № 83-ФЗ «О финансовом оздоровлении сельскохозяйственных товаропроизводителей», а именно: под сельскохозяйственными товаропроизводителями понимаются организации, крестьянские (фермерские) хозяйства и индивидуальные предприниматели, доля выручки которых от реализации произведенной, произведенной и переработанной ими сельскохозяйственной продукции в общей выручке от реализации продукции (выполнения работ, оказания услуг) за предшествующий год составила не менее 50 процентов.

Между тем понятие «сельскохозяйственная продукция» законодательными актами, действовавшими в проверяемый период, не было определено.

В то же время согласно Общероссийскому классификатору продукции ОК 005-93, утвержденному постановлением Госстандарта России от 30.12.1993 № 301, к сельскохозяйственной продукции относится продукция рыбная, вылов рыбы и других водных биоресурсов рыболовецкими артелями (колхозами) (код 98 9930). Вылов же рыбы и других водных биоресурсов, осуществляемый организациями иных организационно-правовых форм, отнесен не к сельскохозяйственной продукции, а к классам продукции «Продукция мясной, молочной, рыбной, мукомольно-крупяной, комбикормовой и микробиологической промышленности» (код 92 0000) и «Улов рыбы (включая добычу морского зверя, китов, морепродуктов и ракообразных)» (код 92 0001).

Постановления Президиума

Следовательно, в проверяемый период общество не являлось сельскохозяйственным товаропроизводителем, поэтому не было вправе применять льготную ставку обложения единым социальным налогом.

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

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

**ПОСТАНОВИЛ:**

решение суда первой инстанции от 25.12.2006, постановление суда апелляционной инстанции от 07.03.2007 Арбитражного суда Камчатской области по делу № А24-5725/2006-05 и постановление Федерального арбитражного суда Дальневосточного округа от 18.07.2007 по тому же делу отменить.

Требование открытого акционерного общества «Океанрыбфлот» о признании недействительным решения Инспекции Федеральной налоговой службы по городу Петропавловску-Камчатскому от 09.10.2006 № 445 оставить без удовлетворения.

*Председательствующий А.А. Иванов*

Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 5/2008

## Применение единого сельскохозяйственного налога

Промышленное рыболовство и переработка добытых объектов водных биологических ресурсов, осуществляемые акционерным обществом, не позволяют ему претендовать на применение с 01.01.2007 системы налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единого сельскохозяйственного налога).

### **ПОСТАНОВЛЕНИЕ Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 11420/07 Москва, 12 февраля 2008 г.**

Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в составе:

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

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

рассмотрел заявление Инспекции Федеральной налоговой службы по Ленинскому району города Владивостока о пересмотре в порядке надзора решения суда первой инстанции от 19.12.2006, постановления суда апелляционной инстанции от 12.03.2007 Арбитражного суда Приморского края по делу № А51-14735/06-8-344 и постановления Федерального арбитражного суда Дальневосточного округа от 04.07.2007 по тому же делу.

В заседании приняли участие представители:

от заявителя — Инспекции Федеральной налоговой службы по Ленинскому району города Владивостока — Будыка И.Н., Лялякина И.А., Шевченко И.В.;

от закрытого акционерного общества «Рыболовецкий колхоз «Восток-1» — Пода О.Ю.

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

Закрытое акционерное общество «Рыболовецкий колхоз «Восток-1» (далее — общество) обратилось в Арбитражный суд Приморского края с заявлением о признании незаконными действий Инспекции Федеральной налоговой службы по Ленинскому району города Владивостока (далее — инспекция) по выдаче уведомления от 08.11.2006 № 01-19/33613 о невозможности применения обществом системы налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (далее — единый сельскохозяйственный налог).

## Постановления Президиума

Решением суда первой инстанции от 19.12.2006 требование общества удовлетворено.

Постановлением суда апелляционной инстанции от 12.03.2007 решение оставлено без изменения.

Федеральный арбитражный суд Дальневосточного округа постановлением от 04.07.2007 оставил указанные судебные акты без изменения.

Как установлено судами, общество осуществляет промышленное рыболовство, добычу морепродуктов и морских растений, их последующую переработку с выпуском пищевой и кормовой продукции и реализацию этой продукции, которая поименована в Перечне видов продукции, относимой к сельскохозяйственной продукции, утвержденном постановлением Правительства Российской Федерации от 25.07.2006 № 458 «Об отнесении видов продукции к сельскохозяйственной продукции и к продукции первичной переработки, произведенной из сельскохозяйственного сырья собственного производства» в соответствии со статьей 346.2 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — Кодекс).

Исходя из статьи 1 Федерального закона от 20.12.2004 № 166-ФЗ «О рыболовстве и сохранении водных биологических ресурсов» и Федерального закона от 08.12.1995 № 193-ФЗ «О сельскохозяйственной кооперации» суды пришли к выводу, что деятельность общества заключается в выпуске сельскохозяйственной продукции, поскольку оно осуществляет вылов (изъятие) объектов водных биологических ресурсов из среды их обитания (что приравнено судами к производству сырья) и последующую их первичную и промышленную переработку, и сочли его отвечающим критериям сельскохозяйственного товаропроизводителя, имеющего право применять с 01.01.2007 единый сельскохозяйственный налог.

В заявлении, поданном в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации, о пересмотре указанных судебных актов в порядке надзора инспекция просит их отменить, ссылаясь на нарушение единообразия в толковании и применении арбитражными судами положений статьи 346.2 главы 26.1 Кодекса.

В отзыве на заявление общество утверждает о законности обжалованных судебных актов и просит оставить их без изменения.

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

Обществом направлены в инспекцию заявления от 23.10.2006 и от 07.11.2006 о переходе с 01.01.2007 на единый сельскохозяйственный налог.

Инспекция письмами от 03.11.2006 № 04-19/11988 и от 08.11.2006 № 01-19/33613 разъяснила обществу положения статьи 346.2 Кодекса и уведомила о

## Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 5/2008

невозможности применения им с этой даты названного специального налогового режима, поскольку оно не подпадает под понятие сельскохозяйственного товаропроизводителя, определенного данной статьей.

Федеральным законом от 03.11.2006 № 117-ФЗ «О внесении изменений в статью 346.2 части второй Налогового кодекса Российской Федерации» в статью внесены изменения, вступившие в силу с 01.01.2007.

Как следует из ее содержания, сельскохозяйственными товаропроизводителями признаются организации, производящие сельскохозяйственную продукцию, осуществляющие первичную и последующую (промышленную) переработку сельскохозяйственного сырья собственного производства и реализующие эту продукцию.

Сельскохозяйственные товаропроизводители вправе претендовать на применение единого сельскохозяйственного налога при условии, если по итогам работы за календарный год, предшествующий году, в котором они подают заявление о переходе на названный специальный налоговый режим, доля дохода от реализации произведенной ими сельскохозяйственной продукции, включая продукцию первичной переработки, произведенную ими из сельскохозяйственного сырья собственного производства, составляет не менее 70 процентов в общем доходе от реализации товаров (работ, услуг).

В целях главы 26.1 Кодекса к сельскохозяйственной продукции отнесена продукция растениеводства сельского и лесного хозяйства, а также продукция животноводства (в том числе полученная в результате выращивания и доращивания рыб и других водных биологических ресурсов), конкретные виды которых определяет Правительство Российской Федерации в соответствии с Общероссийским классификатором продукции.

Постановлением Правительства Российской Федерации от 25.07.2006 № 458 «Об отнесении видов продукции к сельскохозяйственной продукции и к продукции первичной переработки, произведенной из сельскохозяйственного сырья собственного производства» в соответствии с Общероссийским классификатором продукции, утвержденным постановлением Государственного комитета по стандартизации и метрологии от 30.12.1993 № 301, определен перечень видов продукции, относимой к сельскохозяйственной продукции.

Суды необоснованно истолковали указанный перечень как включающий виды водных биологических ресурсов, прямо исключенных главой 26.1 Кодекса из сельскохозяйственной продукции. Согласно пункту 3 статьи 346.2 Кодекса водные биологические ресурсы, изъятые из среды их обитания путем добычи (вылова), не относятся к сельскохозяйственной продукции, за исключением выловленных градо- и поселкообразующими российскими рыбохозяйственными организациями.

Общество не выращивает рыбу и другие объекты водных биологических ресурсов, не относится к градо- и поселкообразующим российским рыбохозяйст-

Постановления Президиума

венным организациям, поэтому не может быть признано производителем сельскохозяйственной продукции.

Осуществляемые обществом промышленное рыболовство и переработка добытых объектов водных биологических ресурсов не позволяют ему претендовать на применение единого сельскохозяйственного налога.

При таких обстоятельствах в соответствии с пунктом 1 статьи 304 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации обжалуемые судебные акты подлежат отмене как нарушающие единообразие в толковании и применении арбитражными судами норм права.

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

**ПОСТАНОВИЛ:**

решение суда первой инстанции от 19.12.2006, постановление суда апелляционной инстанции от 12.03.2007 Арбитражного суда Приморского края по делу № А51-14735/06-8-344 и постановление Федерального арбитражного суда Дальневосточного округа от 04.07.2007 по тому же делу отменить.

Закрытому акционерному обществу «Рыболовецкий колхоз «Восток-1» в удовлетворении заявленного требования отказать.

*Председательствующий А.А. Иванов*