

Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 6/2008

## ПРИМЕНЕНИЕ НАЛОГОВОГО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА

### Срок на принудительное взыскание налога, пеней

Выставление налогоплательщику требования об уплате налога, пеней с пропуском срока, предусмотренного статьей 70 Налогового кодекса Российской Федерации, не влечет изменения предельного срока, установленного статьей 46 Кодекса на принудительное взыскание таких платежей.

### ПОСТАНОВЛЕНИЕ Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 13746/07 Москва, 11 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., Вышняк Н.Г., Завьяловой Т.В., Иванниковой Н.П., Исайчева В.Н., Козловой А.С., Козловой О.А., Першутова А.Г., Сарбаша С.В., Юхнея М.Ф. —

рассмотрел заявление Ульяновского муниципального унитарного предприятия «Теплоком» о пересмотре в порядке надзора постановления Федерального арбитражного суда Поволжского округа от 10.07.2007 по делу № А72-8968/06-14/329 Арбитражного суда Ульяновской области.

В заседании приняли участие представители:

от заявителя — Ульяновского муниципального унитарного предприятия «Теплоком» — Головлева О.В., Шестерина Ю.Д.;

от Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам по Ульяновской области — Фадеева Н.В., Хачатрян Н.А.

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

Ульяновское муниципальное унитарное предприятие «Теплоком» (далее — предприятие) обратилось в Арбитражный суд Ульяновской области с заявлением о признании недействительным решения Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам по Ульяновской области (далее — инспекция) от 17.08.2006 № 701 о взыскании за счет

## Постановления Президиума

денежных средств на его счетах в банках 280 767 рублей 20 копеек пеней по налогу на пользователей автодорог.

Решением Арбитражного суда Ульяновской области от 22.01.2007 требования предприятия удовлетворены.

Федеральный арбитражный суд Поволжского округа постановлением от 10.07.2007 решение суда первой инстанции отменил, в признании недействительным решения инспекции предприятию отказал.

В заявлении, поданном в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации, о пересмотре в порядке надзора постановления суда кассационной инстанции предприятие просит его отменить, ссылаясь на неправильное применение судом норм налогового законодательства, а также нарушение единообразия в толковании и применении арбитражными судами норм права, и оставить без изменения решение суда первой инстанции.

В отзыве на заявление инспекция просит оставить постановление суда кассационной инстанции без изменения как законное и обоснованное.

Проверив обоснованность доводов, изложенных в заявлении, отзыве на него и выступлениях присутствующих в заседании представителей участвующих в деле лиц, Президиум считает, что постановление Федерального арбитражного суда Поволжского округа от 10.07.2007 подлежит отмене, а решение Арбитражного суда Ульяновской области от 22.01.2007 — оставлению без изменения по следующим основаниям.

Инспекцией 03.08.2006 в адрес предприятия направлено требование № 1863 об уплате 280 767 рублей 20 копеек пеней за просрочку уплаты налога на пользователей автомобильных дорог в срок до 14.08.2006.

Поскольку предприятие не выполнило предписания инспекции, ею было вынесено решение от 17.08.2006 № 701 о взыскании указанной суммы пеней за счет денежных средств предприятия на счетах в банке.

Не согласившись с решением, предприятие оспорило его в судебном порядке, полагая, что инспекцией нарушены порядок и сроки взыскания пеней за просрочку уплаты транспортного налога.

Арбитражный суд Ульяновской области при рассмотрении данного дела установил, что пени начислены инспекцией за период с 30.04.2004 по 22.07.2005 за просрочку уплаты налога на пользователей автомобильных дорог, взимавшегося с предприятий и организаций до 2003 года.

Удовлетворяя заявленное требование, суд указал, что на момент принятия решения от 17.08.2006 № 701 инспекцией утрачена возможность на принудительное взыскание начисленных пеней за счет денежных средств на счетах предприятия в банках из-за пропуска срока для такого взыскания. При этом суд

## Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 6/2008

исходил из совокупности сроков, установленных статьями 46 и 70 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — Кодекс).

Суд кассационной инстанции признал вывод суда первой инстанции о нарушении инспекцией процедуры взыскания пеней ошибочным ввиду следующего.

Решение инспекции от 17.08.2006 № 701 принято в связи с неисполнением предприятием в добровольном порядке требования от 03.08.2006 № 1863 об уплате пеней. Правомерность выставления этого требования проверялась Арбитражным судом Ульяновской области по другому делу (№ А72-63 76/06-16/199), решением от 15.11.2006 по которому оно признано действительным. При рассмотрении настоящего дела суд первой инстанции, проанализировав порядок и сроки выставления того же требования, сделал противоположный вывод о нарушении процедуры взыскания пеней, что противоречит требованиям пункта 2 статьи 69 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации.

Однако суд кассационной инстанции не учел, что по настоящему делу оспаривается законность и обоснованность решения инспекции о принудительном взыскании пеней, а не требование инспекции, которое было предметом обжалования в суде по другому делу.

Как следует из решения суда от 15.11.2006, при рассмотрении дела № А72-6376/06-16/199 Арбитражный суд Ульяновской области также констатировал пропуск инспекцией срока направления требования. Вместе с тем суд на основании того, что срок, предусмотренный статьей 70 Кодекса, не является пресекательным, счел: пропуск данного срока не лишает инспекцию права на выставление требования. Вместе с тем, исходя из совокупности сроков, установленных статьями 46 и 70 Кодекса, этот срок имеет значение для исчисления общего (предельного) срока для бесспорного взыскания задолженности. Кроме того, в решении по делу № А72-6376/06-16/199 указано, что дальнейшие действия инспекции по принудительной процедуре взыскания пеней в порядке статьи 46 Кодекса предметом спора не являются и не могут быть оценены в рамках этого дела.

Таким образом, вывод суда кассационной инстанции о нарушении судом первой инстанции требований части 2 статьи 69 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации является ошибочным.

Признав недействительным решение инспекции от 17.08.2006 № 701, суд первой инстанции руководствовался статьей 46 Кодекса, в соответствии с которой решение о взыскании налогов, пеней за счет денежных средств на счетах налогоплательщика в банках, принятое по истечении установленного в этой статье 60-дневного срока, признается недействительным и исполнению не подлежит.

Поскольку срок на принятие решения инспекции зависит от срока направления налогоплательщику требования об уплате налога, пеней, суд при его ис-

## Постановления Президиума

числении обоснованно исходил из совокупности сроков, определенных статьями 46 и 70 Кодекса.

Выставление налогоплательщику требования об уплате налога, пеней с пропуском срока, предусмотренного статьей 70 Кодекса, не влечет изменения предельного срока, установленного статьей 46 Кодекса на принудительное взыскание таких платежей.

Следовательно, у суда кассационной инстанции оснований к отмене решения суда первой инстанции не имелось.

При данных обстоятельствах в соответствии с пунктом 1 статьи 304 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации обжалуемое постановление суда кассационной инстанции подлежит отмене как нарушающее единообразие в толковании и применении арбитражными судами норм права.

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

### ПОСТАНОВИЛ:

постановление Федерального арбитражного суда Поволжского округа от 10.07.2007 по делу № А72-8968/06-14/329 Арбитражного суда Ульяновской области отменить.

Решение Арбитражного суда Ульяновской области от 22.01.2007 по указанному делу оставить без изменения.

*Председательствующий А.А. Иванов*

Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 6/2008

### **Срок для обращения налогового органа в суд**

Срок для обращения налогового органа в суд, установленный пунктом 2 статьи 48 Налогового кодекса Российской Федерации, в отношении заявлений к юридическим лицам и индивидуальным предпринимателям исчисляется с момента истечения 60-дневного срока, предусмотренного пунктом 3 статьи 46 Кодекса для бесспорного взыскания соответствующих сумм.

### **ПОСТАНОВЛЕНИЕ Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 13084/07 Москва, 18 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., Исайчева В.Н., Козловой А.С., Козловой О.А., Нешатаевой Т.Н., Першутова А.Г., Сарбаша С.В., Юхнея М.Ф. —

рассмотрел заявление Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 21 по Свердловской области о пересмотре в порядке надзора постановления Федерального арбитражного суда Уральского округа от 20.06.2007 по делу № А60-13819/06-С9 Арбитражного суда Свердловской области.

В заседании приняли участие представители заявителя — Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 21 по Свердловской области — Дриллер Е.Н., Селицкий А.А.

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

Межрайонной инспекцией Федеральной налоговой службы № 21 по Свердловской области (далее — инспекция) проведена выездная налоговая проверка индивидуального предпринимателя Проскурякова В.М. (далее — предприниматель) по налогу на доходы физических лиц, целевому сбору на содержание муниципальной милиции, единому социальному налогу, налогу на добавленную стоимость и страховым взносам на обязательное пенсионное страхование за 2001—2003 годы, а также по упрощенной системе налогообложения за 2003 год.

По результатам проверки составлены акт от 23.11.2005 № 09/87, акт от 27.02.2006 № 1 по результатам проведения дополнительных мероприятий налогового контроля и принято решение от 30.03.2006 № 09/87 о привлечении предпринимателя к налоговой ответственности в виде взыскания 319 030 руб-

## Постановления Президиума

лей 44 копеек штрафов по пункту 2 статьи 119, пункту 1 статьи 122, пункту 1 статьи 123 и пункту 1 статьи 126 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — Кодекс) и доначислении 1 070 850 рублей 10 копеек налогов, сборов, взносов и начисления пеней.

В связи с неисполнением решения инспекции предпринимателю направлены требования от 31.03.2006 № 173, 174, 33579 об уплате сумм налоговых санкций, налогов и пеней.

Указанные требования в добровольном порядке исполнены не были, поэтому инспекция обратилась в Арбитражный суд Свердловской области с заявлением о взыскании с предпринимателя 837 801 рубля 39 копеек налогов, сборов, взносов и пеней (с учетом уточнения требований в порядке, установленном статьей 49 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации).

Арбитражный суд Свердловской области решением от 28.12.2006 требования инспекции удовлетворил частично, отказав во взыскании 220 401 рубля 71 копейки налогов, сборов и пеней. При этом суд первой инстанции исходил из того, что в силу части 6 статьи 13 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, универсальности воли законодателя, системного толкования и сравнительного анализа подпункта 8 пункта 1 статьи 23, подпунктов 1, 2 пункта 3 статьи 44, пункта 8 статьи 78, абзаца первого статьи 87, статьи 113 Кодекса окончательный срок для взыскания недоимки по налогам составляет три года с момента ее образования. В случае пропуска срока давности принудительного исполнения обязанности по уплате налога налоговый орган право на взыскание недоимок утрачивает. В данном случае к моменту обращения инспекции в арбитражный суд с заявлением о взыскании с предпринимателя указанной суммы налогов, сборов, взносов и пеней 3-летний срок с момента образования некоторых сумм недоимок истек.

Семнадцатый арбитражный апелляционный суд постановлением от 12.03.2007 решение суда первой инстанции отменил в части отказа во взыскании 220 401 рубля 71 копейки налогов, сборов и пеней, заявленное требование удовлетворил полностью, поскольку, по его мнению, вывод суда первой инстанции о пропуске инспекцией 3-летнего срока давности для принудительного исполнения обязанности по уплате налогов является ошибочным.

Федеральный арбитражный суд Уральского округа постановлением от 20.06.2007 отменил постановление суда апелляционной инстанции и оставил в силе решение суда первой инстанции.

В заявлении, поданном в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации, о пересмотре в порядке надзора постановления суда кассационной инстанции инспекция просит его отменить, ссылаясь на нарушение им единообразия в толковании и применении арбитражными судами норм права.

Проверив обоснованность доводов, изложенных в заявлении, выступлениях присутствующих в заседании представителей инспекции, Президиум считает,

что заявление о пересмотре в порядке надзора постановления Федерального арбитражного суда Уральского округа от 20.06.2007 не подлежит удовлетворению по следующим основаниям.

Порядок взыскания налога (сбора), а также пеней и штрафов с организации или индивидуального предпринимателя регламентирован статьями 46 и 47 Кодекса.

Так, в соответствии со статьей 46 Кодекса (в редакции, действовавшей в рассматриваемый период) в случае неуплаты или неполной уплаты налога в установленный срок обязанность по уплате налога исполняется принудительно путем обращения взыскания на денежные средства налогоплательщика (налогового агента) — организации или индивидуального предпринимателя — на счетах в банках.

Взыскание налога производится по решению налогового органа (далее — решение о взыскании) путем направления в банк, в котором открыты счета налогоплательщика (налогового агента) — организации или индивидуального предпринимателя, инкассового поручения (распоряжения) на списание и перечисление в соответствующие бюджеты (внебюджетные фонды) необходимых денежных средств со счетов налогоплательщика (налогового агента) — организации или индивидуального предпринимателя.

Решение о взыскании принимается после истечения срока, установленного для исполнения обязанности по уплате налога, но не позднее 60 дней после истечения срока исполнения требования об уплате налога. Решение о взыскании, принятое после истечения указанного срока, считается недействительным и исполнению не подлежит. В этом случае налоговый орган может обратиться в суд с иском о взыскании с налогоплательщика (налогового агента) — организации или индивидуального предпринимателя — причитающейся к уплате суммы налога.

При этом срок для обращения налогового органа в суд, установленный пунктом 2 статьи 48 Кодекса, в отношении заявлений к юридическим лицам и индивидуальным предпринимателям исчисляется с момента истечения 60-дневного срока, предусмотренного пунктом 3 статьи 46 Кодекса для бесспорного взыскания соответствующих сумм.

Регламентация сроков взыскания налогов, равно как и сроков проведения выездных налоговых проверок, направлена на достижение равновесия интересов участников отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах.

Между тем из содержания судебных актов и материалов дела видно, что выездная налоговая проверка предпринимателя проводилась в течение 11 месяцев, что свидетельствует о нарушении инспекцией принципа недопустимости избыточного или не ограниченного по продолжительности применения мер налогового контроля. Убедительных доказательств обоснованности столь длительного срока проведения проверки инспекция не представила.

## Постановления Президиума

Длительный срок проведения проверки свидетельствует о нарушении налоговой инспекцией целей налогового администрирования, которые не могут иметь дискриминационного характера, препятствующего предпринимательской деятельности налогоплательщика.

Поэтому в данном случае с учетом конкретных обстоятельств дела, принимая во внимание, что с момента возникновения обязанности по уплате спорных сумм налогов прошло от пяти до шести лет, и исходя из целей достижения стабильности правопорядка, правовой определенности, устойчивости сложившейся системы правоотношений, Президиум не находит оснований для отмены оспариваемого судебного акта.

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

### ПОСТАНОВИЛ:

постановление Федерального арбитражного суда Уральского округа от 20.06.2007 по делу № А60-13819/06-С9 Арбитражного суда Свердловской области оставить без изменения.

Заявление Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 21 по Свердловской области оставить без удовлетворения.

*Председательствующий А.А. Иванов*



Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 6/2008

## Размер штрафа за налоговые правонарушения

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

### **ПОСТАНОВЛЕНИЕ Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 15557/07 Москва, 1 апреля 2008 г.**

Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в составе:

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

членов Президиума: Валявиной Е.Ю., Витрянского В.В., Вышняк Н.Г., Завьяловой Т.В., 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 закрытого акционерного общества «Акционерный коммерческий банк «Приобье» о пересмотре в порядке надзора постановления Федерального арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 03.08.2007 по делу № А75-8816/2006 Арбитражного суда Ханты-Мансийского автономного округа.

В заседании приняли участие представители:

от заявителя — закрытого акционерного общества «Акционерный коммерческий банк «Приобье» — Харланов Е.Ю.;

от Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 6 по Ханты-Мансийскому автономному округу — Югре — Бусел Н.В., Мамонтова И.А.

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

Закрытое акционерное общество «Акционерный коммерческий банк «Приобье» (далее — общество) заключило с открытым акционерным обществом «Импорто-экспортный банк «Импэксбанк» (далее — банк) договоры от 13.02.2006 № ИЛ283-206 и № ИЛ284-2006 об открытии обществу в банке корреспондентских счетов № 30109810500000000385 (в российских рублях), № 30109840500000000229 и № 30109978200000000077 (в иностранной валюте — долларах США и евро).

## Постановления Президиума

В установленный пунктом 2 статьи 23 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — Кодекс) десятидневный срок общество письменно не сообщило Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 6 по Ханты-Мансийскому автономному округу — Югре (далее — инспекция) об открытии указанных счетов, что признается налоговым правонарушением и согласно статье 118 Кодекса влечет взыскание штрафа в размере 5000 рублей.

Инспекцией данные правонарушения отражены в актах от 19.06.2006 № 10/108/27991, № 10/109/27990, № 10/110/27989 и приняты следующие решения о привлечении общества к ответственности, предусмотренной названной статьей Кодекса: решение от 13.07.2006 № 10/108/32837 (далее — решение от 13.07.2006) о взыскании 5000 рублей штрафа за непредставление сведений об открытии корреспондентского счета в российских рублях, решения от 18.07.2006 № 10/109/33574 и № 10/110/33575 (далее — решения от 18.07.2006) о взыскании по 10 000 рублей штрафов за непредставление сведений об открытии корреспондентских счетов в иностранной валюте, а также направлены требования от 19.07.2006 № 8657, № 8658, № 8659 об уплате обществом этих сумм.

Увеличение в решениях от 18.07.2006 размера штрафов до 10 000 рублей произведено на основании пункта 2 статьи 112 и пункта 4 статьи 114 Кодекса.

Общество платежными поручениями от 27.07.2006 № 88, № 89, № 90 уплатило штрафы в размерах по 5000 рублей по каждому вынесенному инспекцией решению и обратилось в Арбитражный суд Ханты-Мансийского автономного округа с заявлением о признании недействительными решений от 18.07.2006 в части, превышающей 5000 рублей по каждому из них, а также требований от 19.07.2006 № 8658 и № 8659 в соответствующей части.

Решением суда первой инстанции от 23.01.2007 в удовлетворении требований отказано.

Постановлением суда апелляционной инстанции от 05.04.2007 решение суда оставлено без изменения.

Федеральный арбитражный суд Западно-Сибирского округа постановлением от 03.08.2007 названные судебные акты оставил без изменения.

Суды признали обоснованным взыскание штрафов в размерах, указанных в решениях от 18.07.2006, поскольку общество ранее привлекалось к ответственности за аналогичное правонарушение решением от 13.07.2006.

В заявлении, поданном в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации, о пересмотре в порядке надзора упомянутого постановления суда кассационной инстанции общество просит его отменить как нарушающее единообразие в толковании и применении арбитражными судами положений раздела VI части первой Кодекса.

## Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 6/2008

В отзыве на заявление инспекция просит оставить оспариваемое постановление без изменения как соответствующее Кодексу.

Проверив обоснованность доводов, изложенных в заявлении, отзыве на него и выступлениях присутствующих в заседании представителей лиц, участвующих в деле, Президиум считает, что все названные судебные акты подлежат отмене с принятием нового судебного акта об удовлетворении требований общества по следующим основаниям.

Пунктом 2 статьи 23 Кодекса установлена обязанность организаций письменно в десятидневный срок сообщать в налоговый орган по месту своего нахождения сведения об открытии или закрытии счетов.

За нарушение этого срока статьей 118 Кодекса предусмотрена ответственность в виде взыскания 5000 рублей штрафа.

Согласно пункту 4 статьи 114 Кодекса размер штрафа увеличивается на 100 процентов при наличии обстоятельства, определенного пунктом 2 статьи 112 Кодекса (обстоятельство, отягчающее ответственность).

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

Представитель инспекции пояснил, что применение положений пункта 2 статьи 112 и пункта 4 статьи 114 Кодекса преследовало цель увеличения в решениях от 18.07.2006 штрафов, установленных статьей 118 Кодекса.

Однако увеличение размера штрафа за налоговые правонарушения на 100 процентов в соответствии с пунктом 4 статьи 114 Кодекса допустимо только в случае, когда лицо, привлекаемое к ответственности с учетом отягчающего ответственность обстоятельства, совершило правонарушение после привлечения его к ответственности за аналогичное правонарушение.

В данном случае таких правонарушений после 13.07.2006 выявлено не было. Все корреспондентские счета открыты обществу в банке в один день. Факт непредставления в установленный Кодексом срок сведений об открытии указанных счетов был выявлен инспекцией на основании сообщений банка также в один день и зафиксирован в актах, датированных одним числом. Поэтому при названных обстоятельствах оснований для увеличения в решениях инспекции от 18.07.2006 штрафов по пункту 4 статьи 114 Кодекса не имелось.

Следовательно, указанные решения в части применения к обществу ответственности, превышающей 5000 рублей по каждому из данных решений, и требования от 19.07.2006 № 8658, № 8659 об уплате этих сумм в соответствующей части не основаны на нормах Кодекса.

Постановления Президиума

Поскольку оспариваемые судебные акты нарушают единообразие в толковании и применении арбитражными судами норм права, они 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 суда первой инстанции от 23.01.2007, постановление суда апелляционной инстанции от 05.04.2007 Арбитражного суда Ханты-Мансийского автономного округа по делу № А75-8816/2006 и постановление Федерального арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 03.08.2007 по тому же делу отменить.

Требования закрытого акционерного общества «Акционерный коммерческий банк «Приобье» удовлетворить.

Признать решения Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 6 по Ханты-Мансийскому автономному округу — Югре от 18.07.2006 № 10/109/33574 и № 10/110/33575 и требования от 19.07.2006 № 8658 и № 8659 в части взыскания с общества штрафа в размере, превышающем 5000 рублей, недействительными.

*Председательствующий А.А. Иванов*

Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 6/2008

## **Признание незаконным бездействия налоговой службы**

Суды обоснованно отклонили требование о признании незаконным бездействия инспекции, установив, что она направила обществу уведомление об ошибках в налоговой декларации, препятствующих ее рассмотрению, с соблюдением установленного в тот период порядка.

### **ПОСТАНОВЛЕНИЕ Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 13920/07 Москва, 11 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., 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., Юхнея М.Ф. —

рассмотрел заявление закрытого акционерного общества «Завод «Измерон» о пересмотре в порядке надзора постановления Тринадцатого арбитражного апелляционного суда от 21.03.2007 и постановления Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 11.07.2007 по делу № А56-47012/2006 Арбитражного суда города Санкт-Петербурга и Ленинградской области.

В заседании приняли участие представители:

от заявителя — закрытого акционерного общества «Завод «Измерон» — Бочаров А.А., Гутенков В.Е.;

от Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 11 по городу Санкт-Петербургу — Бородкина С.К., Максимова М.В.

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

Закрытое акционерное общество «Завод «Измерон» (далее — общество) обратилось в Арбитражный суд города Санкт-Петербурга и Ленинградской области с заявлением о признании незаконным бездействия Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 11 по городу Санкт-Петербургу (далее — инспекция), выразившегося в непринятии решения о подтверждении обоснованности применения обществом налоговой ставки 0 процентов по налогу на добавленную стоимость при реализации товаров на экспорт в марте 2005 года, и об обязанности инспекции устранить допущен-

## Постановления Президиума

ное нарушение прав и законных интересов общества путем вынесения решения о подтверждении обоснованности применения обществом названной налоговой ставки.

Решением Арбитражного суда города Санкт-Петербурга и Ленинградской области от 09.01.2007 заявленные требования удовлетворены.

Постановлением Тринадцатого арбитражного апелляционного суда от 21.03.2007 решение суда первой инстанции отменено, в удовлетворении заявления обществу отказано.

Федеральный арбитражный суд Северо-Западного округа постановлением от 11.07.2007 постановление суда апелляционной инстанции оставил без изменения.

В заявлении, поданном в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации, о пересмотре в порядке надзора постановления Тринадцатого арбитражного апелляционного суда от 21.03.2007 и постановления Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 11.07.2007 общество просит их отменить, ссылаясь на нарушение судами единообразия в толковании и применении норм налогового законодательства: статей 80, 81, 165, 176 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — Кодекс).

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

Проверив обоснованность доводов, изложенных в заявлении, отзыве на него и выступлениях присутствующих в заседании представителей участвующих в деле лиц, Президиум считает, что оспариваемые постановления судов апелляционной и кассационной инстанций подлежат оставлению без изменения по следующим основаниям.

Обществом 20.04.2005 представлена в инспекцию налоговая декларация по налогу на добавленную стоимость по налоговой ставке 0 процентов за март 2005 года с приложением комплекта документов в целях подтверждения обоснованности применения указанной налоговой ставки при реализации товаров на экспорт по контрактам от 21.05.2003 № 398/09, от 12.11.2003 № 784/29 и от 08.12.2004 № 2459.

По результатам камеральной проверки данной налоговой декларации инспекцией принято решение от 15.07.2005 № 137/10-230, которым подтверждено применение налоговой ставки 0 процентов по контракту от 21.05.2003 № 398/09 и отказано в применении этой ставки по контрактам от 12.11.2003 № 784/29 и от 08.12.2004 № 2459 в связи с непредставлением налогоплательщиком по ним полного комплекта документов.

Общество оспорило указанное решение инспекции в Арбитражном суде города Санкт-Петербурга и Ленинградской области, который решением от

13.01.2006 по делу № А56-41233/2005 в удовлетворении требований в части признания недействительным решения инспекции от 15.07.2005 № 137/10-230 об отказе в подтверждении обоснованности применения налоговой ставки 0 процентов отказал. Постановлением Тринадцатого арбитражного апелляционного суда от 16.05.2006, оставленным без изменения постановлением Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 29.09.2006, решение суда первой инстанции от 13.01.2006 изменено, решение инспекции в части отказа в подтверждении обоснованности применения налоговой ставки 0 процентов при реализации товаров на экспорт по контракту от 08.12.2004 № 2459 признано недействительным. В удовлетворении требования в отношении контракта от 12.11.2003 № 784/29 обществу отказано.

Во время судебного разбирательства по этому делу (27.12.2005) обществом подана уточненная налоговая декларация по налогу на добавленную стоимость по налоговой ставке 0 процентов за март 2005 года с приложением дополнительных документов в целях подтверждения обоснованности применения налоговой ставки 0 процентов по налогу на добавленную стоимость при реализации товаров на экспорт по тем же внешнеторговым контрактам без изменения данных, указанных в налоговой декларации от 20.04.2005.

Уведомлением № 14, полученным обществом 22.02.2006, инспекция сообщила, что уточненная налоговая декларация по налогу на добавленную стоимость по ставке 0 процентов за март 2005 года представлена по форме, не установленной действующим законодательством. Инспекция предложила представить новую налоговую декларацию, указав на то, что в соответствии со статьями 164, 167, 176 Кодекса налоговая декларация по налоговой ставке 0 процентов представляется за налоговый период, в котором собран полный пакет документов, и не может быть уточненной.

Обществом каких-либо исправлений в представленную декларацию не внесено, пояснений не представлено.

Сочтя, что инспекцией не была рассмотрена уточненная налоговая декларация за март 2005 года, общество обратилось в арбитражный суд с указанным заявлением.

Удовлетворяя заявленные требования, суд первой инстанции исходил из положений статей 80, 81, пункта 9 статьи 165 Кодекса, отметив, что представление обществом в декабре 2005 года корректирующей декларации за март 2005 года, то есть за тот налоговый период, в котором собран пакет документов, является правомерным.

Отменяя решение суда первой инстанции и отказывая обществу в удовлетворении заявленных требований, суд апелляционной инстанции исходил из следующего.

С учетом положений пунктов 1 и 6 статьи 166, пункта 9 статьи 167 Кодекса право на применение налоговой ставки 0 процентов по налогу на добавленную

## Постановления Президиума

стоимость возникает у налогоплательщика в момент определения налоговой базы по заявленным операциям, то есть в последний день месяца, в котором собран полный пакет документов. При этом предусмотренные статьей 165 Кодекса документы представляются налогоплательщиком в срок не позднее 180 дней, считая с даты оформления региональными таможенными органами грузовой таможенной декларации на вывоз товаров в таможенном режиме экспорта. Если по истечении указанного срока налогоплательщик не представил необходимые документы, такие операции подлежат налогообложению по ставкам соответственно 10 или 18 процентов, а моментом определения налоговой базы служит месяц, в котором произошла отгрузка товара на экспорт.

Суд отказал обществу в праве на представление в налоговый орган уточненной налоговой декларации по налоговой ставке 0 процентов за март 2005 года, так как для подтверждения обоснованности применения такой ставки пакет документов собран в декабре 2005 года.

Кроме того, суд счел, что общество, подавая декларацию по истечении 180 дней, исчисляемых с даты выпуска товаров в режиме экспорта, обязано исчислить и уплатить налог с сумм реализации, а после сбора документов вправе представить их в налоговый орган одновременно с налоговой декларацией, заявив к возмещению уплаченный налог.

Судом также приведена ссылка на главу 21 Кодекса, в силу положений которой налоговым органам не вменено в обязанность выносить решения о правомерности либо неправомерности применения налогоплательщиком налоговой ставки 0 процентов, поскольку в соответствии с нормами статьи 176 Кодекса такая обязанность установлена только в отношении принятия решения о возмещении налогоплательщику путем зачета или возврата сумм налога на добавленную стоимость либо об отказе (полностью или частично) в возмещении.

Обществом налог исчислен и уплачен не был, в уточненной налоговой декларации за март 2005 года, представленной в инспекцию 27.12.2005, суммы налога на добавленную стоимость к возмещению не заявлены.

На основании указанных обстоятельств суд пришел к выводу об отсутствии оснований для признания бездействия инспекции незаконным.

Суд кассационной инстанции поддержал эти выводы суда апелляционной инстанции.

Однако согласно статье 165 Кодекса при реализации товаров, вывезенных в таможенном режиме экспорта, для подтверждения обоснованности применения налоговой ставки 0 процентов в налоговые органы одновременно с налоговой декларацией представляются предусмотренные названной статьей документы в срок не позднее 180 календарных дней, считая с даты помещения товаров под таможенный режим экспорта. Если по истечении указанного срока налогоплательщик не представил необходимые документы (их копии), операции по реализации товаров подлежат налогообложению по ставкам, установленным



пунктами 2 и 3 статьи 164 Кодекса. Налогоплательщику предоставляется право представить впоследствии в налоговые органы документы (их копии), обосновывающие применение налоговой ставки 0 процентов, с заявлением уплаченных сумм налога к возмещению, осуществляемому в порядке и на условиях, определенных статьей 176 Кодекса.

По смыслу названных норм налогоплательщик, исполнивший обязанность по уплате налога, в случае представления в последующем необходимых документов, предусмотренных статьей 165 Кодекса, имеет право на возврат уплаченных сумм.

При этом налогоплательщик не лишен права представить налоговую декларацию по налоговой ставке 0 процентов, не заявляя одновременно суммы налога к возмещению.

Таким образом, выводы судов апелляционной и кассационной инстанций в части отсутствия у налогоплательщика права подать по истечении 180 дней, исчисляемых с даты выпуска товаров в режиме экспорта, налоговую декларацию по налогу на добавленную стоимость по ставке 0 процентов при неисполнении им обязанности исчислить налог на добавленную стоимость по ставкам, указанным в пунктах 2 и 3 статьи 164 Кодекса, и уплатить его и об отсутствии у налогового органа обязанности проверить такую налоговую декларацию, являются ошибочными.

То обстоятельство, что налогоплательщиком своевременно не была исчислена и уплачена сумма налога на добавленную стоимость, может являться основанием для начисления налогоплательщику пеней в соответствии со статьей 75 Кодекса и привлечения его к ответственности по пункту 1 статьи 122 Кодекса.

Вместе с тем вывод судов апелляционной и кассационной инстанций об отсутствии оснований для признания незаконным бездействия налогового органа является обоснованным.

Кодексом на налоговые органы возложена обязанность осуществлять контроль за соблюдением законодательства о налогах и сборах, реализуемая в числе прочего посредством проведения налоговых проверок (статьи 32, 82 Кодекса).

Налогоплательщики, в свою очередь, обязаны выполнять законные требования налогового органа об устранении выявленных нарушений законодательства о налогах и сборах (подпункт 7 пункта 1 статьи 23 Кодекса).

В силу статьи 88 Кодекса, в случае если при проведении камеральной проверки выявлены ошибки в заполнении документов или противоречия между сведениями, содержащимися в представленных документах, налоговый орган сообщает об этом налогоплательщику с требованием внести соответствующие исправления.

## Постановления Президиума

Инспекция в рамках проведения камеральной проверки уточненной налоговой декларации направила обществу уведомление, в котором со ссылками на нормы налогового законодательства указала на допущенные обществом ошибки, на необходимость их исправления и на сроки такого исправления.

Данное указание налогового органа является законным и обоснованным, поскольку общество, представив уточненную налоговую декларацию за март 2005 года в декабре 2005 года, то есть по истечении 180 дней с даты помещения товаров под таможенный режим экспорта, неправильно отразило в декларации период, за который определена налоговая база.

Подача декларации за более поздний налоговый период, чем предусмотрено подпунктом 1 пункта 1 статьи 167 Кодекса, и подтверждение экспортных операций по такой декларации фактически привели бы к освобождению общества от уплаты пеней и штрафа за нарушение обязанности уплатить налог при пропуске срока в 180 дней, установленного для представления в налоговый орган подтверждающего комплекта документов.

Однако общество каких-либо исправлений не внесло, пояснений не представило.

В связи с тем, что инспекция при осуществлении налогового контроля в порядке реализации предоставленных ей статьей 88 Кодекса полномочий сообщила о необходимости внести исправления в документы, оснований для признания бездействия инспекции (отказа в проведении проверки представленной обществом уточненной налоговой декларации) не имеется.

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

**ПОСТАНОВИЛ:**

постановление Тринадцатого арбитражного апелляционного суда от 21.03.2007 и постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 11.07.2007 по делу № А56-47012/2006 Арбитражного суда города Санкт-Петербурга и Ленинградской области оставить без изменения.

Заявление закрытого акционерного общества «Завод «Измерон» оставить без удовлетворения.

*Председательствующий А.А. Иванов*

Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 6/2008

## Обложение НДС по ставке 0 процентов

Общество правомерно предъявило к вычету сумму налога на добавленную стоимость по налоговой ставке 18 процентов, уплаченную в составе стоимости транспортировки товаров, поскольку операции, предусмотренные подпунктом 2 пункта 1 статьи 164 Налогового кодекса Российской Федерации, подлежат обложению налогом на добавленную стоимость по налоговой ставке 0 процентов лишь при условии, что соответствующие товары помещены под таможенный режим экспорта на момент совершения данных операций либо если по характеру самих операций они могут осуществляться только в отношении экспортных товаров.

### **ПОСТАНОВЛЕНИЕ Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 14439/07 Москва, 1 апреля 2008 г.**

Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в составе:

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

членов Президиума: Бабкина А.И., Валявиной Е.Ю., Витрянского В.В., 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 открытого акционерного общества «Таиф-НК» о пересмотре в порядке надзора решения Арбитражного суда Республики Татарстан от 03.04.2007 по делу № А65-20853/2006-СА1-29 и постановления Федерального арбитражного суда Поволжского округа от 21.08.2007 по тому же делу.

В заседании приняли участие представители:

от заявителя — открытого акционерного общества «Таиф-НК» — Окишев А.П.;

от Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 11 по Республике Татарстан — Крестников Е.С.

Заслушав и обсудив доклад судьи Сарбаша С.В., а также выступления представителей участвующих в деле лиц, Президиум установил следующее.

Закрытое акционерное общество «Таиф-НК» (в настоящее время — открытое акционерное общество «Таиф-НК»; далее — общество) обратилось в Арбитражный суд Республики Татарстан с заявлением о признании недействитель-

## Постановления Президиума

ным решения Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 11 по Республике Татарстан (далее — инспекция) от 22.06.2006 № 908.

Решением Арбитражного суда Республики Татарстан от 03.04.2007 в удовлетворении требования отказано.

Федеральный арбитражный суд Поволжского округа постановлением от 21.08.2007 решение суда первой инстанции оставил без изменения.

В заявлении, поданном в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации, о пересмотре в порядке надзора решения суда первой инстанции и постановления суда кассационной инстанции общество просит их отменить как нарушающие единообразие в толковании и применении судами норм права.

В отзыве на заявление инспекция просит оставить названные судебные акты без изменения, поскольку они соответствуют 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 судебного акта об удовлетворении требования общества по следующим основаниям.

Решением от 22.06.2006 № 908 инспекция отказала обществу в возмещении 17 189 416 рублей налога на добавленную стоимость, так как в соответствии с подпунктом 9 пункта 1 статьи 164 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — Кодекс) налогообложение производится по налоговой ставке 0 процентов при реализации выполняемых российскими перевозчиками на железнодорожном транспорте работ (услуг) по перевозке или транспортировке экспортируемых за пределы территории Российской Федерации товаров и вывозу с таможенной территории Российской Федерации продуктов переработки на таможенной территории Российской Федерации, а также связанных с такой перевозкой или транспортировкой работ (услуг), в том числе работ (услуг) по организации перевозок, сопровождению, погрузке, перегрузке.

Поэтому налогоплательщики, приобретающие на территории Российской Федерации работы (услуги) по транспортировке экспортируемых товаров, налог на добавленную стоимость по налоговой ставке 18 процентов в составе цены за оказание названных работ (услуг) не уплачивают.

На этом основании инспекция сделала вывод, что перевозчики не вправе были включать в стоимость своих услуг сумму налога на добавленную стоимость по ставке 18 процентов, а экспортер соответственно не вправе предъявлять названные суммы налога, уплаченные перевозчикам, к налоговому вычету.

В требовании о признании недействительным решения инспекции, заявленном в арбитражный суд, общество указало, что в отношении работ (услуг), ока-

## Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 6/2008

занных при реализации на экспорт не помещенных под таможенный режим экспорта товаров, налоговая ставка 0 процентов не применяется.

Отказывая в удовлетворении данного требования, суд первой инстанции исходил из следующего. Налогоплательщики не вправе произвольно изменять установленную законодательством о налогах и сборах ставку налога, поэтому уплата обществом перевозчику налога на добавленную стоимость по налоговой ставке 18 процентов при расчетах за приобретенные услуги по транспортировке нефтепродуктов на экспорт не соответствует этому законодательству.

Суд кассационной инстанции счел мнение общества о том, что ему были оказаны транспортные услуги по перевозке по территории Российской Федерации товара, не помещенного под таможенный режим экспорта, в связи с чем применение налоговой ставки 18 процентов правомерно, ошибочным. Налогоплательщик не вправе по своему усмотрению произвольно изменять установленную налоговым законодательством ставку налога. Кодекс связывает наличие у налогоплательщиков права на применение налоговой ставки 0 процентов с вывозом товара в таможенном режиме экспорта, а не с помещением его под названный режим.

Между тем выводы судов первой и кассационной инстанций являются ошибочными.

Как установлено судами и подтверждается материалами дела, общества с ограниченной ответственностью «Тельф», «БалтТрансСервис», закрытое акционерное общество «Омхас» оказывали обществу услуги по транспортировке нефтепродуктов и выставили счета-фактуры, в которых стоимость услуг определена с учетом налога на добавленную стоимость по налоговой ставке 18 процентов.

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).

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

В настоящем случае спор возник в отношении налогового вычета по налогу на добавленную стоимость, уплаченному обществом в составе цены за услуги по транспортировке товара, оказанные ему до помещения товара под таможенный режим экспорта.

Операции, предусмотренные подпунктом 2 пункта 1 статьи 164 Налогового кодекса Российской Федерации, подлежат обложению налогом на добавленную стоимость по налоговой ставке 0 процентов лишь при условии, что соответствующие товары помещены под таможенный режим экспорта на момент совер-

Постановления Президиума

шения данных операций либо если по характеру самих операций они могут осуществляться только в отношении экспортных товаров.

Следовательно, общество правомерно предъявило к налоговому вычету сумму налога на добавленную стоимость по налоговой ставке 18 процентов, уплаченную в составе цены за оказанные услуги по транспортировке товара, независимо от того, был ли он в дальнейшем отгружен на экспорт или нет.

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

**ПОСТАНОВИЛ:**

решение Арбитражного суда Республики Татарстан от 03.04.2007 по делу № А65-20853/2006-СА1-29 и постановление Федерального арбитражного суда Поволжского округа от 21.08.2007 по тому же делу отменить.

Решение Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 11 по Республике Татарстан от 22.06.2006 № 908 признать недействительным.

*Председательствующий А.А. Иванов*

Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 6/2008

## **Обоснованность налоговой выгоды**

Нецелесообразность перенесения показателей сумм налоговых вычетов из декларации за один период в декларацию за другой период не может являться основанием для лишения налогоплательщика права на обоснованную налоговую выгоду.

### **ПОСТАНОВЛЕНИЕ Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 14309/07 Москва, 11 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., 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 открытого акционерного общества «Булгарнефть» о пересмотре в порядке надзора постановления Одиннадцатого арбитражного апелляционного суда от 09.04.2007 и постановления Федерального арбитражного суда Поволжского округа от 19.07.2007 по делу № А65-21163/2006-СА1-29 Арбитражного суда Республики Татарстан.

В заседании приняли участие представители:

от заявителя — открытого акционерного общества «Булгарнефть» — Кравчинский Л.В., Мухин В.И., Пиянзин Е.А., Шагалева Р.Р.;

от Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам по Республике Татарстан — Вихарев А.А., Романова О.Н.

Заслушав и обсудив доклад судьи Сарбаша С.В., а также выступления представителей участвующих в деле лиц, Президиум установил следующее.

Открытое акционерное общество «Булгарнефть» (далее — общество) обратилось в Арбитражный суд Республики Татарстан с заявлением о признании незаконным бездействия Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам по Республике Татарстан (далее — инспекция), выразившегося в уклонении от вынесения решения о возмещении обществу 629 570 рублей налога на добавленную стоимость за ноябрь 2003 года и обязанности инспекции возместить обществу указанную сумму налога.

Решением Арбитражного суда Республики Татарстан от 25.12.2006 заявленные требования удовлетворены.

## Постановления Президиума

Постановлением Одиннадцатого арбитражного апелляционного суда от 09.04.2007 решение суда первой инстанции отменено, в удовлетворении требований отказано.

Федеральный арбитражный суд Поволжского округа постановлением от 19.07.2007 постановление суда апелляционной инстанции оставил без изменения.

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

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

Общество 20.11.2003 представило в инспекцию налоговую декларацию по налогу на добавленную стоимость по налоговой ставке 0 процентов за октябрь 2003 года, заявив к возмещению 997 471 рубль данного налога.

Решением от 20.02.2004 № 35 юл/к инспекция возместила обществу 367 901 рубль налога на добавленную стоимость и отказала в возмещении 629 570 рублей указанного налога, поскольку счета-фактуры были составлены обществом с нарушением порядка, установленного пунктом 5 статьи 169 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — Кодекс).

Общество 19.12.2003 представило в инспекцию налоговую декларацию по налогу на добавленную стоимость по налоговой ставке 0 процентов за ноябрь 2003 года, заявив к возмещению 3 973 121 рубль.

Инспекция решением от 22.03.2004 № 77юл/к возместила обществу 2 233 918 рублей налога на добавленную стоимость за ноябрь 2003 года, отказав в возмещении 1 739 203 рублей. Впоследствии 1 739 203 рубля налога по этой декларации были возмещены обществу решением Арбитражного суда Республики Татарстан по делу № А65-11609/2004-СА1-32.

Общество 19.03.2004 направило в инспекцию уточненную налоговую декларацию по налогу на добавленную стоимость по налоговой ставке 0 процентов за октябрь 2003 года, уменьшив в ней сумму налога к возмещению по сравнению с основной декларацией на 997 471 рубль и не заявив его к возмещению.

Одновременно общество подало уточненную налоговую декларацию по налогу на добавленную стоимость по налоговой ставке 0 процентов за ноябрь 2003 года.



## Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 6/2008

Судом апелляционной инстанции установлено, что общество перенесло в уточненную налоговую декларацию за ноябрь 2003 года все показатели основных налоговых деклараций по налогу на добавленную стоимость по налоговой ставке 0 процентов за октябрь и ноябрь 2003 года и заявило к возмещению в уточненной налоговой декларации за ноябрь 2003 года 629 570 рублей налога.

На обращение общества от 28.08.2006, содержащее просьбу возместить 629 570 рублей налога по добавленную стоимость, инспекция письмом от 14.09.2006 сообщила, что уточненная налоговая декларация была предметом камеральной налоговой проверки, решением от 20.02.2004 № 35юл/к в возмещении упомянутой суммы налога отказано, в связи с чем отсутствуют основания учитывать эту сумму в качестве переплаты при проведении выездной налоговой проверки.

Удовлетворяя требования общества, суд первой инстанции исходил из следующего: инспекцией не было совершено каких-либо действий по принятию обоснованного решения в сроки, установленные статьей 176 Кодекса, поэтому ее бездействие незаконно.

Суд апелляционной инстанции счел, что перенос обществом показателей основной налоговой декларации по налоговой ставке 0 процентов за октябрь 2003 года, по которой инспекцией уже было принято решение в отношении 629 570 рублей налога, в уточненную налоговую декларацию по тому же налогу за ноябрь 2003 года является незаконным. Кроме того, суд указал: уточненные декларации за октябрь и ноябрь 2003 года таковыми не являются, так как никаких новых сведений не содержат; принятое инспекцией решение от 20.02.2004 № 35 юл/к в отношении упомянутой суммы налога обществом обжаловано не было.

Федеральный арбитражный суд Поволжского округа поддержал выводы Одиннадцатого арбитражного апелляционного суда.

Между тем выводы судов апелляционной и кассационной инстанций являются ошибочными ввиду следующего.

Нецелесообразность перенесения показателей сумм налоговых вычетов из декларации за один период в декларацию за другой период сама по себе не может являться основанием для лишения налогоплательщика права на обоснованную налоговую выгоду.

По смыслу положений статьи 88 и пункта 4 статьи 176 Кодекса в редакции, действовавшей в период существования спорных правовотношений, инспекция обязана проверить представленную налогоплательщиком декларацию и приложенные к ней документы и принять решение о возмещении путем зачета или возврата соответствующих сумм либо об отказе (полностью или частично) в их возмещении. Кодекс устанавливает исключение только для случаев, когда налоговая декларация подана налогоплательщиком по истечении трех лет после окончания соответствующего налогового периода (пункт 2 статьи 173 Кодекса).

Постановления Президиума

Невыполнение инспекцией возложенных на нее обязанностей влечет нарушение прав налогоплательщика.

Следовательно, бездействие инспекции, выразившееся в невынесении решения по повторно представленной обществом налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость по налоговой ставке 0 процентов за ноябрь 2003 года, является незаконным.

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

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

**ПОСТАНОВИЛ:**

постановление Одиннадцатого арбитражного апелляционного суда от 09.04.2007 и постановление Федерального арбитражного суда Поволжского округа от 19.07.2007 по делу № А65-21163/2006-СА1-29 Арбитражного суда Республики Татарстан отменить.

Решение Арбитражного суда Республики Татарстан от 25.12.2006 по указанному делу оставить без изменения.

*Председательствующий А.А. Иванов*

Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 6/2008

## **Возмещение НДС, уплаченного за оказание жилищно-коммунальных услуг**

На основании статей 171, 172, 176 Налогового кодекса Российской Федерации предприятие, организующее работы по обеспечению коммунальными услугами жилищного фонда, вправе заявить о возмещении сумм налога на добавленную стоимость, предъявленных его контрагентами в счетах-фактурах.

### **ПОСТАНОВЛЕНИЕ Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 13419/07 Москва, 1 апреля 2008 г.**

Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в составе:

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

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

рассмотрел заявление муниципального предприятия города Красноярск «Управляющая компания «Красжилсервис» о пересмотре в порядке надзора решения Арбитражного суда Красноярского края от 10.04.2007 по делу № А33-10461/2006 и постановления Федерального арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 04.07.2007 по тому же делу.

В заседании приняли участие представители:

от муниципального предприятия города Красноярск «Управляющая компания «Красжилсервис» — Беева Т.Б., Симонова Е.В.;

от инспекции Федеральной налоговой службы по Советскому району города Красноярск — Гилева Т.Б., Ермоленко А.А.

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

Муниципальное предприятие города Красноярск «Управляющая компания «Красжилсервис» (далее — управляющая компания, компания) обратилось в Арбитражный суд Красноярского края с заявлением о признании недействительным решения инспекции Федеральной налоговой службы по Советскому району города Красноярск (далее — инспекция) от 06.03.2006 № 195.

Данным решением, вынесенным по результатам камеральной налоговой проверки уточненной налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость

## Постановления Президиума

за июль 2005 года, управляющая компания привлечена к налоговой ответственности по пункту 1 статьи 122 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — Кодекс) в виде взыскания 1 722 244 рублей 80 копеек штрафа, признаны необоснованными применение вычета по налогу на добавленную стоимость в сумме 11 337 010 рублей и освобождение от налогообложения реализации услуг по предоставлению в пользование жилых помещений в размере 108 554 рублей, доначислено 11 353 569 рублей налога на добавленную стоимость.

Решением Арбитражного суда Красноярского края от 10.04.2007 требования управляющей компании частично удовлетворены: оспариваемое решение инспекции признано недействительным в части признания необоснованным предъявления компанией к вычету 57 280 рублей налога на добавленную стоимость, доначисления 8 530 237 рублей этого налога, взыскания 1 157 578 рублей 40 копеек штрафа за неполную уплату налога. В удовлетворении остальной части заявленных требований отказано.

Федеральный арбитражный суд Восточно-Сибирского округа постановлением от 04.07.2007 решение суда первой инстанции оставил без изменения.

Отказывая управляющей компании в удовлетворении требования в части, касающейся предъявления к вычету сумм налога на добавленную стоимость, уплаченных за коммунальные ресурсы, использованные для оказания соответствующих услуг населению, суды первой и кассационной инстанций пришли к следующему выводу: компания, оказывая услуги по управлению жилищным фондом, не является производителем коммунальных услуг, поэтому у нее не возникает объекта обложения налогом на добавленную стоимость, а имеется обязанность по исчислению такого налога с суммы вознаграждения за управление жилищным фондом и, следовательно, право на предъявление к вычету суммы этого налога в данной части.

Кроме того, суды сочли, что реализация управляющей компанией услуг по предоставлению в пользование жилых помещений в жилищном фонде всех форм собственности согласно подпункту 10 пункта 2 статьи 149 Кодекса подлежит налогообложению, поскольку правомерность применения такой льготы компания не подтвердила надлежащими документами.

Суммы налога на добавленную стоимость по ряду счетов-фактур инспекцией тоже правомерно не приняты к вычету в связи с их несоответствием требованиям статьи 169 Кодекса.

В части отказа управляющей компании в признании недействительным решения инспекции в связи с неподтверждением права на применение льготы в силу подпункта 10 пункта 2 статьи 149 Кодекса и исключения из налоговых вычетов сумм налога на добавленную стоимость по счетам-фактурам, составленным с нарушением требований статьи 169 Кодекса, судебные акты приняты с учетом фактических обстоятельств дела, и доводам компании в этой части судами дана надлежащая оценка.

В заявлении, поданном в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации, о пересмотре в порядке надзора названных судебных актов управляющая ком-

пания просит их отменить, ссылаясь на неправильное применение судами норм права, нарушение единообразия в толковании и применении этих норм.

Кроме того, в части отказа в удовлетворении требования по эпизоду предъявления к вычету сумм налога на добавленную стоимость, уплаченных за коммунальные ресурсы, использованные для оказания соответствующих услуг населению, управляющая компания указывает на оказание населению коммунальных услуг именно ею, а не другими хозяйствующими субъектами, в связи с чем она согласно положениям статей 171, 176 Кодекса имеет право на предъявление к вычету сумм налога на добавленную стоимость, уплаченных за коммунальные ресурсы.

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

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

Как установлено судами, деятельность управляющей компании основана на договоре от 07.07.2004 № 175, заключенном с Департаментом городского хозяйства администрации города Красноярска, на управление жилищным фондом.

Исходя из предоставленных полномочий на компанию возложены обязанности по обеспечению потребителей коммунальными и прочими услугами.

С целью оказания потребителям услуг по тепло-, энерго-, водоснабжению и иным жилищно-коммунальным услуг управляющей компанией заключены договоры с ресурсоснабжающими организациями. Услуги предоставлялись в объеме, соответствующем нормативам потребления. Оплата за них (включая налог на добавленную стоимость по налоговой ставке 18 процентов) производилась за счет средств, поступающих от населения, бюджетных дотаций, а также денежных средств, поступающих из иных источников.

В силу положений статьи 143 Кодекса организации, реализующие товары (работы, услуги) на территории Российской Федерации, являются плательщиками налога на добавленную стоимость.

Согласно пункту 1 статьи 146 Кодекса реализация товаров (работ, услуг) признается объектом обложения налогом на добавленную стоимость.

К числу операций, освобождаемых от обложения указанным налогом на основании статьи 149 Кодекса, услуги, оказываемые управляющей компанией по обеспечению потребителей коммунальными ресурсами, не отнесены.

В соответствии со статьями 146, 153, 154, 166, 171, 172 Кодекса управляющая компания уплачивала с реализации названных услуг налог на добавленную стоимость и вправе была предъявить к вычету суммы этого налога, уплаченные ресурсоснабжающим организациям за предоставленные коммунальные ресурсы.

## Постановления Президиума

Согласно пункту 1 статьи 176 Кодекса, в случае если по итогам налогового периода сумма налоговых вычетов превышает общую сумму налога, исчисленную по операциям, признаваемым объектом налогообложения в соответствии с подпунктами 1—2 пункта 1 статьи 146 Кодекса, полученная разница подлежит возмещению (зачету, возврату).

Кроме того, Кодексом не предусмотрено ограничение права на налоговые вычеты для организаций, реализующих товары (работы, услуги) по регулируемым ценам и получающих в связи с этим дотации в случае оплаты за коммунальные ресурсы за счет бюджетных средств, а также средств, собранных с населения.

Следовательно, выводы судов первой и кассационной инстанций об отсутствии у компании права на предъявление к вычету сумм налога на добавленную стоимость, уплаченных за коммунальные ресурсы, использованные для оказания соответствующих услуг населению, и о доначислении сумм этого налога противоречат нормам законодательства.

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

Дело в отмененной части следует направить на новое рассмотрение в суд первой инстанции, поскольку судами не установлены подтвержденные управляющей компанией суммы налога на добавленную стоимость, уплаченные за коммунальные ресурсы и предъявленные к налоговому вычету.

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 Красноярского края от 10.04.2007 по делу № А33-10461/2006 и постановление Федерального арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 04.07.2007 по тому же делу в части отказа муниципальному предприятию города Красноярска «Управляющая компания «Красжилсервис» в признании недействительным решения инспекции Федеральной налоговой службы по Советскому району города Красноярска от 06.03.2006 № 195 о признании необоснованным предъявления к вычету сумм налога на добавленную стоимость, доначислении сумм этого налога и взыскании штрафа за его неполную уплату в связи с предъявлением к вычету сумм налога на добавленную стоимость, уплаченных поставщикам коммунальных ресурсов, отменить.

В отмененной части дело направить на новое рассмотрение в суд первой инстанции.

В остальной части названные судебные акты оставить без изменения.

*Председательствующий А.А. Иванов*

Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 6/2008

## **Возмещение НДС, уплаченного за оказание жилищно-коммунальных услуг**

На основании статей 171, 172, 176 Налогового кодекса Российской Федерации предприятие, организующее работы по обеспечению коммунальными услугами жилищного фонда, вправе заявить о возмещении сумм налога на добавленную стоимость, уплаченных своим контрагентам по счетам-фактурам на оплату товаров (работ, услуг).

### **ПОСТАНОВЛЕНИЕ Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 12611/07 Москва, 1 апреля 2008 г.**

Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в составе:

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

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

рассмотрел заявление общества с ограниченной ответственностью «Управляющая компания «Красжилсервис» о пересмотре в порядке надзора решения суда первой инстанции от 30.10.2006, постановления суда апелляционной инстанции от 02.03.2007 Арбитражного суда Красноярского края по делу № А33-14256/2006 и постановления Федерального арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 14.06.2007 по тому же делу.

В заседании приняли участие:

от заявителя — общества с ограниченной ответственностью «Управляющая компания «Красжилсервис» — Беева О.И., Земцев В.А., Митин С.С., Симонова Е.В.;

от инспекции Федеральной налоговой службы по Советскому району города Красноярска — Гилева Т.Б., Ермоленко А.А.

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

Общество с ограниченной ответственностью «Управляющая компания «Красжилсервис» (далее — общество) обратилось в Арбитражный суд Красноярского края с заявлением о признании недействительным решения инспекции Федеральной налоговой службы по Советскому району города Красноярска (далее — инспекция) от 12.07.2006 № 894 (с учетом уточнения требования).

## Постановления Президиума

Решением суда первой инстанции от 30.10.2006 в удовлетворении заявленного требования частично отказано. Судом не признано недействительным решение инспекции в части отказа в возмещении 12 352 984 рублей налога на добавленную стоимость.

Постановлением суда апелляционной инстанции от 02.03.2007 решение суда первой инстанции оставлено без изменения.

Федеральный арбитражный суд Восточно-Сибирского округа постановлением от 14.06.2007 названные судебные акты оставил без изменения.

В заявлении, поданном в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации, о пересмотре в порядке надзора судебных актов первой, апелляционной и кассационной инстанций общество просит их отменить в части отказа в удовлетворении заявленного требования в связи с нарушением судами норм статей 171, 172, 176 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — Кодекс).

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

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

Как установлено судами, общество является управляющей организацией. Деятельность общества основана на муниципальном контракте на управление муниципальным жилищным фондом от 01.07.2005, заключенном с Департаментом городского хозяйства администрации города Красноярска.

Для исполнения муниципального контракта обществом заключены договоры с ресурсоснабжающими организациями на предоставление коммунальных услуг и организациями, оказывающими жилищно-эксплуатационные услуги (далее — жилищно-коммунальные услуги). Оплата приобретенных жилищно-коммунальных услуг осуществлялась обществом по цене, включающей сумму налога на добавленную стоимость по налоговой ставке 18 процентов. В дальнейшем общество реализовывало эти услуги населению по государственным регулируемым ценам.

Обществом представлена в инспекцию уточненная налоговая декларация по налогу на добавленную стоимость за январь 2006 года, в которой отражены 84 317 574 рубля реализации услуг, 15 177 163 рубля налога на добавленную стоимость, исчисленного к уплате по указанной реализации, 27 530 147 рублей налоговых вычетов и заявлены к возмещению из бюджета 12 352 984 рубля налога на добавленную стоимость.

По результатам камеральной налоговой проверки инспекцией принято решение от 12.07.2006 № 894, которым общество привлечено к налоговой ответственности, предусмотренной пунктом 1 статьи 122 Кодекса, в виде взыскания 512 738 рублей



## Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 6/2008

54 копеек штрафа, отказано в возмещении 12 352 984 рублей налога на добавленную стоимость за январь 2006 года и доначислено 4 001 772 рубля этого налога.

Инспекция указала, что общество не осуществляет реализацию жилищно-коммунальных услуг по смыслу статьи 39 Кодекса, поскольку выполняет организационные функции центра расчетов, состоящие в оформлении договорных отношений и сборе платежей за предоставление жилищно-коммунальных услуг. При таких условиях у общества, по мнению инспекции, отсутствует объект обложения налогом на добавленную стоимость, поэтому суммы данного налога, уплаченные им своими контрагентам, не могут быть приняты к налоговому вычету и возмещены.

Не согласившись с решением инспекции, общество оспорило его в арбитражном суде.

В части отказа в удовлетворении заявления суды исходили из деятельности общества, состоящей в заключении договоров с контрагентами и оплате этих услуг за счет бюджетных средств и средств, собранных с населения, и сделали вывод о том, что жилищно-коммунальные услуги непосредственно обществом не оказываются.

На этом основании суды признали правильным вывод инспекции о том, что деятельность общества по оказанию населению жилищно-коммунальных услуг путем привлечения ресурсоснабжающих и жилищно-эксплуатационных организаций не отвечает признакам реализации товаров, работ, услуг по смыслу статьи 39 Кодекса и не подлежит обложению налогом на добавленную стоимость.

Суды сочли, что с указанной обществом за январь 2006 года реализации товаров, работ, услуг налог на добавленную стоимость уплате не подлежит и у общества отсутствует право на применение вычета сумм этого налога, уплаченных в составе цены жилищно-коммунальных услуг. При этом суды отметили, что общество обязано уплачивать налог на добавленную стоимость с суммы вознаграждения за осуществление управления жилищным фондом и со стоимости эксплуатационных услуг, оказываемых самим обществом.

Таким образом, судами поддержаны выводы инспекции в части отказа обществу в возмещении 12 352 984 рублей налога на добавленную стоимость за январь 2006 года.

Между тем позиция судов трех инстанций по данному вопросу ошибочна ввиду следующего.

Как установлено судами, во исполнение обязательств управляющей организации общество обеспечивает задачи по содержанию жилищного фонда. Жилищно-коммунальные услуги являются объектом обложения налогом на добавленную стоимость в соответствии с пунктом 1 статьи 146 Кодекса.

Организации, реализующие товары (работы, услуги) на территории Российской Федерации, в силу статьи 143 Кодекса признаются плательщиками налога на добавленную стоимость.

## Постановления Президиума

Исчисление этого налога осуществляется налогоплательщиками на основании статей 153, 154, 166, 171 и 172 Кодекса, регламентирующих порядок определения налоговой базы при реализации товаров (работ, услуг), порядок исчисления налога на добавленную стоимость и порядок применения налоговых вычетов.

Превышение сумм налоговых вычетов над суммами налога, исчисленными по операциям, признаваемым объектом налогообложения, подлежит возмещению (зачету, возврату) налогоплательщику в соответствии с пунктом 1 статьи 176 Кодекса.

Каких-либо ограничений названных прав организаций, реализующих товары (работы, услуги) по регулируемым ценам и получающих в связи с этим дотации, Кодексом не установлено.

Расчет налога на добавленную стоимость, уплаченного обществом своим контрагентам по счетам-фактурам на оплату товаров (работ, услуг), в ходе судебного разбирательства инспекцией не оспаривался.

Следовательно, вывод судов об отсутствии у общества права на возмещение налога на добавленную стоимость, уплаченного контрагентам за оказанные последними жилищно-коммунальных услуг, не основан на законодательстве.

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

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

**ПОСТАНОВИЛ:**

решение суда первой инстанции от 30.10.2006, постановление суда апелляционной инстанции от 02.03.2007 Арбитражного суда Красноярского края по делу № А33-14256/2006 и постановление Федерального арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 14.06.2007 по тому же делу в части отказа в удовлетворении заявленного требования отменить.

Решение инспекции Федеральной налоговой службы по Советскому району города Красноярска от 12.07.2006 № 894 в части отказа в возмещении обществу 12 352 984 рублей налога на добавленную стоимость за январь 2006 года признать недействительным.

В остальной части судебные акты оставить без изменения.

*Председательствующий А.А. Иванов*

Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 6/2008

## **Земельный налог**

Арендатор земельных долей, принадлежащих гражданам на праве общей долевой собственности на землю, не является плательщиком земельного налога.

### **ПОСТАНОВЛЕНИЕ Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 14382/07 Москва, 25 марта 2008 г.**

Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в составе:

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

членов Президиума: Андреевой Т.К., Бабкина А.И., Витрянского В.В., Вышняк Н.Г., Завьяловой Т.В., Иванниковой Н.П., Козловой А.С., Козловой О.А., Наумова О.А., Першутова А.Г., Сарбаша С.В., Юхнея М.Ф. —

рассмотрел заявление закрытого акционерного общества «Агрофирма «Маяк» о частичном пересмотре в порядке надзора решения суда первой инстанции от 09.01.2007, постановления суда апелляционной инстанции от 05.04.2007 Арбитражного суда Красноярского края по делу № А33-17225/2006 и постановления Федерального арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 18.07.2007 по тому же делу.

Заслушав и обсудив доклад судьи Наумова О.А., Президиум установил следующее.

Закрытое акционерное общество «Агрофирма «Маяк» (далее — общество) обратилось в Арбитражный суд Красноярского края с заявлением о признании недействительным решения Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 17 по Красноярскому краю, Таймырскому (Долгано-Ненецкому) и Эвенкийскому автономным округам (далее — инспекция) от 22.09.2006 № 48 в части взыскания 100 рублей штрафа по статье 126 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — Кодекс), доначисления 496 595 рублей налога на землю за 2004 год, начисления 137 906 рублей пеней за несвоевременное перечисление данного налога, взыскания 99 319 рублей штрафа по статье 122 Кодекса, доначисления 338 947 рублей налога на доходы физических лиц, начисления 132 450 рублей 70 копеек пеней за несвоевременное перечисление этого налога, взыскания 67 789 рублей 40 копеек штрафа по статье 123 Кодекса.

Решением суда первой инстанции от 09.01.2007 заявленное требование удовлетворено в части признания недействительным решения инспекции о привлечении общества к налоговой ответственности по статьям 123, 126 Кодекса, доначислении налога на доходы физических лиц, начислении пеней за несвоевременное перечисление этого налога; в остальной части требование общества оставлено без удовлетворения.

## Постановления Президиума

Постановлением суда апелляционной инстанции от 05.04.2007 решение суда первой инстанции оставлено без изменения.

Федеральный арбитражный суд Восточно-Сибирского округа постановлением от 18.07.2007 решение суда первой инстанции и постановление суда апелляционной инстанции оставил без изменения.

В заявлении, поданном в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации, о пересмотре названных судебных актов в порядке надзора общество просит их отменить в части отказа в признании недействительным решения инспекции о доначислении 496 595 рублей земельного налога, начислении 137 906 рублей пеней и взыскании 99 319 рублей штрафа за неуплату этого налога, ссылаясь на неправильное применение судами норм права.

Проверив обоснованность доводов, изложенных в заявлении, Президиум считает, что обжалуемые судебные акты подлежат частичной отмене с удовлетворением требования общества в отмененной части по следующим основаниям.

Оставляя без удовлетворения требование общества о признании недействительным решения инспекции о доначислении 496 595 рублей земельного налога за 2004 год, начислении 137 906 рублей пеней и взыскании 99 319 рублей штрафа за его неуплату, суды сослались на то, что общество, являясь собственником земли площадью 18746,7 гектара, данный налог не уплатило.

Между тем судами не учтено следующее.

Согласно статье 5 Закона РСФСР от 23.11.1990 № 374-1 «О земельной реформе» колхозам, другим кооперативным сельскохозяйственным предприятиям, акционерным обществам, в том числе созданным на базе совхозов и других государственных сельскохозяйственных предприятий, а также гражданам для ведения коллективного садоводства и огородничества земельные участки могли передаваться в коллективную (совместную или долевую) собственность.

При проведении земельной реформы передача земли в частную собственность гражданам производилась Советами народных депутатов за плату и бесплатно (статья 8 названного Закона).

Общество является правопреемником коллективного сельскохозяйственного предприятия «Агрофирма «Маяк», созданного в соответствии с Указом Президента Российской Федерации от 27.12.1991 № 323 «О неотложных мерах по осуществлению земельной реформы в РСФСР» (далее — Указ от 27.12.1991 № 323).

Пунктом 9 постановления Правительства Российской Федерации от 29.12.1991 № 86 «О порядке реорганизации колхозов и совхозов» предусматривалось право членов колхоза и работников совхоза на бесплатный земельный и имущественный пай в общей долевой собственности.

Согласно пункту 8 Положения о реорганизации колхозов, совхозов и приватизации государственных сельскохозяйственных предприятий, утвержденного

постановлением Правительства Российской Федерации от 04.09.1992 № 708 и разработанного на основании Указа от 27.12.1991 № 323, в каждом реорганизуемом колхозе и совхозе определялись индивидуальные имущественные пай и земельные доли.

Исходя из пункта 5 Указа Президента Российской Федерации от 27.10.1993 № 1767 «О регулировании земельных отношений и развитии аграрной реформы в России» (далее — Указ от 27.10.1993 № 1767) в редакции, действовавшей до 25.01.1999, каждому члену коллектива сельскохозяйственного предприятия, которому земля принадлежит на праве общей совместной или общей долевой собственности, выдавалось свидетельство на право собственности на землю по форме, утвержденной данным Указом, с определением площади земельной доли (пая) без выдела в натуре.

Собственники земельных долей (паев) без согласия других собственников имели право продавать земельные доли (пай) другим членам коллектива, а также иным гражданам и юридическим лицам для производства сельскохозяйственной продукции.

Согласно пункту 4 Указа Президента Российской Федерации от 07.03.1996 № 337 «О реализации конституционных прав граждан на землю» (далее — Указ от 07.03.1996 № 337) собственник земельной доли без согласия других участников долевой собственности вправе: передать земельную долю по наследству; использовать земельную долю (с выделением земельного участка в натуре) для ведения крестьянского (фермерского) и личного подсобного хозяйства; продать земельную долю; подарить земельную долю; обменять земельную долю на имущественный пай или земельную долю в другом хозяйстве; передать земельную долю (с выделением земельного участка в натуре) в аренду крестьянским (фермерским) хозяйствам, сельскохозяйственным организациям, гражданам для ведения личного подсобного хозяйства; передать земельную долю на условиях договора ренты и пожизненного содержания; внести земельную долю или право пользования этой долей в уставный капитал или паевой фонд сельскохозяйственной организации.

Названный Указ предусматривал возможность передачи земельных долей в аренду сельскохозяйственным организациям и крестьянским (фермерским) хозяйствам.

Следовательно, при проведении земельной реформы в Российской Федерации земля, закрепленная в пользование за реорганизуемыми колхозами и совхозами, подлежала бесплатной передаче в коллективную собственность с определением земельных долей (паев) членов колхоза и работников совхоза. Право собственности на земельную долю возникало с момента принятия уполномоченным органом решения о передаче земли в общую собственность участников (членов) сельскохозяйственной коммерческой организации и подлежало удостоверению свидетельствами о праве собственности на земельные доли.

Во исполнение Указа от 27.10.1993 № 1767 постановлением администрации Сухобузимского района Красноярского края (далее — администрация) от

## Постановления Президиума

05.06.1994 № 229-П «Об уточнении списка лиц, имеющих право на получение земельной доли бесплатно и свидетельства на право общей совместной собственности на землю членам агрофирмы «Маяк» переданы в собственность членам коллективного сельскохозяйственного предприятия «Агрофирма «Маяк» (1265 человек) земельные доли в праве собственности на землю площадью 20 600 гектаров. Земельная доля была определена в размере 16 гектаров земли на каждого человека.

Постановлением администрации от 26.12.1996 № 494-п «Об утверждении уточненного списка лиц, имеющих право на получение земельной доли бесплатно и свидетельства на право в общей собственности на землю, по ЗАО «Агрофирма «Маяк» членам коллективного сельскохозяйственного предприятия «Агрофирма «Маяк» (1002 человека) переданы в собственность земельные доли в праве собственности на 18 774 гектара земли. Земельная доля была определена в размере 18,54 гектара земли на каждого человека.

Постановлениями администрации от 22.07.1998 № 201-п, № 202-п размер земли, распределенной между гражданами согласно земельным долям, уменьшен с 18 774 гектаров до 18746,7 гектара.

Судами установлено: на основании постановлений администрации гражданами получены свидетельства о праве собственности земельной доли на указанную площадь земли.

В связи с этим вывод судов о том, что общество является единоличным собственником 18746,7 гектара земли, не соответствует фактическим обстоятельствам дела.

В постановлении администрации от 05.06.1994 № 229-П, на основании которого обществу выдано свидетельство от 15.12.1994 № 020508 о праве общей совместной собственности на 20 600 гектаров земли, имеется только указание на предоставление 20 600 гектаров земли гражданам.

Принятие в последующем новых нормативных актов, в том числе Земельного кодекса Российской Федерации от 25.10.2001 № 136-ФЗ, Федерального закона от 24.07.2002 № 101-ФЗ «Об обороте земель сельскохозяйственного назначения» (далее — Федеральный закон № 101-ФЗ, Закон) не повлекло утраты гражданами приобретенного ими права собственности на долю в праве собственности на земельный участок.

Судами не опровергнуты доводы общества о том, что граждане сдали ему в аренду земельные доли на основании договоров аренды земельной доли.

Договоры аренды земельных долей предусматривали взимание гражданами с общества арендной платы.

Земельные доли в уставный капитал общества не вносились.

Согласно статье 1 Закона Российской Федерации от 11.10.1991 № 1738-1 «О плате за землю» плательщиками земельного налога являлись собственники земли, землевладельцы и землепользователи, кроме арендаторов. За земли, переданные в аренду, взималась арендная плата.

К лицам, указанным в данной правовой норме в качестве плательщиков земельного налога, общество не относится в той части, в которой право собственности на землю распределено между гражданами.

Статьей 15 Федерального закона № 101-ФЗ определено, что земельная доля, полученная при приватизации сельскохозяйственных угодий до вступления в силу этого Федерального закона, является долей в праве общей собственности на земельные участки из земель сельскохозяйственного назначения.

Свидетельства о праве на земельные доли, выданные до вступления в силу Федерального закона от 21.07.1997 № 122-ФЗ «О государственной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним», а при их отсутствии — выписки из принятых до вступления в силу указанного Федерального закона решений органов местного самоуправления о приватизации сельскохозяйственных угодий, удостоверяющие права на земельную долю, имеют равную юридическую силу с записями в Едином государственном реестре прав на недвижимое имущество и сделок с ним (статья 18 Федерального закона № 101-ФЗ).

Пунктом 1 статьи 12 Федерального закона № 101-ФЗ предусмотрено: к сделкам, совершаемым с долями в праве общей собственности на земельный участок из земель сельскохозяйственного назначения, применяются правила Гражданского кодекса Российской Федерации. В случае если число участников долевой собственности на земельный участок из земель сельскохозяйственного назначения превышает пять, правила данного Кодекса применяются с учетом особенностей, установленных статьей 12, а также статьями 13 и 14 этого Федерального закона.

Без выделения земельного участка в счет земельной доли такой участник долевой собственности по своему усмотрению вправе завещать свою земельную долю, внести ее в уставный (складочный) капитал сельскохозяйственной организации, использующей земельный участок, находящийся в долевой собственности, или передать свою земельную долю в доверительное управление либо продать или подарить ее другому участнику долевой собственности, а также сельскохозяйственной организации или гражданину — члену крестьянского (фермерского) хозяйства, использующим земельный участок, находящийся в долевой собственности. Участник долевой собственности вправе распорядиться земельной долей по своему усмотрению иным образом только после выделения земельного участка в счет земельной доли.

Согласно пункту 1 статьи 16 Федерального закона № 101-ФЗ (в редакции, действовавшей в 2004 году) договоры аренды земельных долей, заключенные до вступления в силу названного Закона, должны быть приведены в соответствие с правилами Гражданского кодекса Российской Федерации и пункта 2 статьи 9 Закона в течение четырех лет со дня вступления Закона в силу.

## Постановления Президиума

В случае если указанные в пункте 1 статьи 16 Федерального закона № 101-ФЗ договоры аренды земельных долей в течение четырех лет со дня вступления в силу Закона не приведены в соответствие с правилами Гражданского кодекса Российской Федерации и пункта 2 статьи 9 Закона, к таким договорам применяются правила договоров доверительного управления имуществом. Регистрация упомянутых договоров не требуется (пункт 2 статьи 16 Федерального закона № 101-ФЗ в редакции Федерального закона от 07.03.2005 № 10-ФЗ).

Исходя из пункта 1 статьи 45 Налогового кодекса Российской Федерации налогоплательщик обязан самостоятельно исполнить обязанность по уплате налога, если иное не предусмотрено законодательством о налогах и сборах.

Указ от 07.03.1996 № 337, предусматривавший возможность уплаты земельного налога арендатором земельной доли, утратил силу с 25.02.2003 согласно Указу Президента Российской Федерации от 25.02.2003 № 250 «Об изменении и признании утратившими силу некоторых актов Президента РСФСР и Президента Российской Федерации».

Таким образом, обжалуемые судебные акты в части, касающейся уплаты земельного налога, пеней и штрафа за 2004 год, нарушают единообразие в толковании и применении арбитражными судами норм права, поэтому в соответствии с пунктом 1 статьи 304 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации подлежат частичной отмене.

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

**ПОСТАНОВИЛ:**

решение суда первой инстанции от 09.01.2007, постановление суда апелляционной инстанции от 05.04.2007 Арбитражного суда Красноярского края по делу № А33-17225/2006 и постановление Федерального арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 18.07.2007 по тому же делу в части отказа в удовлетворении требования закрытого акционерного общества «Агрофирма «Маяк» о признании недействительным решения Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 17 по Красноярскому краю, Таймырскому (Долгано-Ненецкому) и Эвенкийскому автономным округам от 22.09.2006 № 48 по эпизоду, касающемуся доначисления 496 595 рублей земельного налога за 2004 год, начисления 137 906 рублей пеней и взыскания 99 319 рублей штрафа за неуплату данного налога, отменить.

В этой части указанное решение инспекции признать недействительным.

В остальной части названные судебные акты оставить без изменения.

*Председательствующий В.Н. Исайчев*



Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 6/2008

## **Обоснованность расходов**

У инспекции отсутствовали правовые основания для признания произведенных обществом расходов экономически не обоснованными по тому основанию, что в его структуре имеется юридическая служба, выполняющая аналогичные функции, поскольку налоговый орган не призван проверять экономическую целесообразность решений, принимаемых субъектами предпринимательской деятельности, которые в сфере бизнеса обладают самостоятельностью и широкой дискрецией.

### **ПОСТАНОВЛЕНИЕ Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 14616/07 Москва, 18 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., Исайчева В.Н., Козловой А.С., Козловой О.А., Першутова А.Г., Сарбаша С.В., Юхнея М.Ф. —

рассмотрел заявление открытого акционерного общества специального машиностроения и металлургии «Мотовилихинские заводы» (далее — открытое акционерное общество «Мотовилихинские заводы») о пересмотре в порядке надзора решения Арбитражного суда Пермского края от 13.02.2007 по делу № А50-20721/2006-А14, постановления Семнадцатого арбитражного апелляционного суда от 11.05.2007 и постановления Федерального арбитражного суда Уральского округа от 14.08.2007 по тому же делу.

В заседании приняли участие представители:

от заявителя — открытого акционерного общества «Мотовилихинские заводы» — Карпова Е.А., Томилов А.В.;

от Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам по Пермскому краю — Картузова М.В., Самаркин В.В.

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

В ходе камеральной налоговой проверки, представленной открытым акционерным обществом «Мотовилихинские заводы» (далее — общество) уточненной налоговой декларацией по налогу на прибыль за 2005 год, Межрайонной инспекцией Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам по Пермскому краю (далее — инспекция) установлены нарушения, по-

## Постановления Президиума

служившие основанием для принятия решения от 29.09.2006 № 753/4700 о привлечении общества к налоговой ответственности за правонарушение, предусмотренное пунктом 1 статьи 122 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — Кодекс), в виде взыскания 121 693 рублей штрафа. Этим же решением обществу доначислено 3 887 725 рублей налога на прибыль.

Общество обратилось в Арбитражный суд Пермского края с заявлением о признании недействительным указанного решения инспекции в части вывода об экономической неоправданности расходов в общей сумме 16 191 383 рублей по договорам от 28.03.2005 и 30.03.2005 на оказание юридических услуг, заключенным с обществом с ограниченной ответственностью «Зернин и Микрюкова» и индивидуальным предпринимателем Санниковым А.Н. Довод инспекции о допущенной арифметической ошибке на сумму 7469 рублей обществом не оспаривался.

Решением Арбитражного суда Пермского края от 13.02.2007 в удовлетворении заявленного требования отказано.

Постановлением Семнадцатого арбитражного апелляционного суда от 11.05.2007 решение суда первой инстанции оставлено без изменения.

Федеральный арбитражный суд Уральского округа постановлением от 14.08.2007 упомянутые судебные акты оставил без изменения.

Отказывая в удовлетворении заявленного требования и признавая произведенные обществом расходы по оплате юридических услуг экономически не обоснованными, суды трех инстанций, применив положения статьи 40 Кодекса, исходили из несоответствия размера произведенных затрат сложившейся в регионе стоимости услуг адвокатов, учитывая продолжительность рассмотрения и сложность судебного дела. Кроме того, по мнению судов, наличие в структуре общества собственной юридической службы, сотрудники которой имеют достаточный опыт работы, также свидетельствует об экономической необоснованности произведенных расходов.

Суд кассационной инстанции, оставляя без изменения решение суда первой инстанции и постановление суда апелляционной инстанции, в дополнение сослался на пункт 20 Информационного письма Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 13.08.2004 № 82 и указал на необходимость возложения обязанности по представлению доказательств разумности расходов на оплату услуг представителя на сторону (в данном случае — на общество), требующую возмещения указанных расходов.

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

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 оспариваемые судебные акты подлежат отмене с принятием нового решения об удовлетворении требования общества по следующим основаниям.

Согласно статье 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.

В силу статьи 252 Кодекса расходы — это обоснованные и документально подтвержденные затраты (а в случаях, предусмотренных статьей 265 Кодекса, — убытки), осуществленные (понесенные) налогоплательщиком. Под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме. Расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

Таким образом, глава 25 Кодекса при регулировании налогообложения прибыли организаций установила соотносимость доходов и расходов и связь последних именно с деятельностью организации по извлечению прибыли.

Следовательно, расходы, обусловленные необходимостью осуществления организацией своей деятельности, исходя из действующего налогового законодательства предполагают признание их экономически оправданными (обоснованными).

Расходы в зависимости от их характера, а также условий осуществления и направлений деятельности налогоплательщика подразделяются на расходы, связанные с производством и реализацией, и внереализационные расходы.

Отличительным признаком расходов, связанных с производством и реализацией (статьи 253—255, 260—264 Кодекса), является их направленность на развитие производства и сохранение его прибыльности. В частности, подпунктом 14 пункта 1 статьи 264 Кодекса установлена возможность для отнесения налогоплательщиками в состав прочих расходов, связанных с производством и реализацией, расходов на юридические и информационные услуги.

При этом Кодекс не содержит положений, позволяющих налоговому органу оценивать произведенные налогоплательщиками расходы с позиции их экономической целесообразности, рациональности и эффективности.

По смыслу правовой позиции Конституционного Суда Российской Федерации, выраженной в постановлении от 24.02.2004 № 3-П, судебный контроль также не призван проверять экономическую целесообразность решений, принимаемых субъектами предпринимательской деятельности, которые в сфере бизнеса обладают самостоятельностью и широкой дискрецией.

## Постановления Президиума

В силу изложенного у инспекции и судов отсутствовали правовые основания для признания произведенных обществом расходов на юридические услуги экономически не обоснованными по тому основанию, что в его структуре имеется юридическая служба, выполняющая аналогичные функции.

Как следует из материалов дела, по договорам с ООО «Зернин и Микрюкова» и индивидуальным предпринимателем Санниковым А.Н. обществу были оказаны услуги в рамках представления его интересов в Арбитражном суде Пермской области по делу № А50-7237/2005-Г17 по иску о взыскании с общества в пользу закрытого акционерного общества «Энергия-М» в порядке субсидиарной ответственности 98 818 383 рублей 70 копеек. Целью общества при несении упомянутых затрат было получение экономической выгоды.

По результатам рассмотрения названного дела между сторонами заключено мировое соглашение, по условиям которого общество обязалось перечислить на расчетный счет ЗАО «Энергия-М» 5 905 134 рубля 76 копеек.

Факт реального оказания юридических услуг инспекция не оспаривала, доказательства их оплаты в размере 16 191 383 рублей представлены в ходе камеральной налоговой проверки. Производственная направленность этих расходов следует как из условий договоров, так и материалов арбитражного дела № А50-7237/2005-Г17.

Каких-либо обстоятельств, указывающих на недобросовестность общества как налогоплательщика, суды не установили.

Ставя под сомнение оправданность расходов, инспекция и суды ссылались на завышенный размер оплаты юридических услуг, сравнивая их, с учетом положений статьи 40 Кодекса, с ценами на аналогичные услуги в данном регионе.

Согласно статье 40 Кодекса для целей налогообложения принимается цена товаров, работ или услуг, указанная сторонами сделки. Пока не доказано обратное, предполагается, что эта цена соответствует уровню рыночных цен.

Налоговые органы при осуществлении контроля за полнотой исчисления налогов вправе проверять правильность применения цен по сделкам лишь в следующих случаях: между взаимозависимыми лицами, по товарообменным (бартерным) операциям, при совершении внешнеторговых сделок, при отклонении более чем на 20 процентов в сторону повышения или понижения от уровня цен, применяемых налогоплательщиком по идентичным (однородным) товарам (работам, услугам) в пределах непродолжительного периода времени.

Ввиду отсутствия по данному спору указанных в статье 40 Кодекса оснований инспекция была не вправе проверять правильность применения цен по заключенным обществом договорам на оказание юридических услуг и ставить эти цены под сомнение.

Более того, применение статьи 40 Кодекса предполагает не только возможность определения налоговым органом рыночных цен на товары (работы, услуги), но и обязанность их учета в целях налогообложения прибыли.

## Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 6/2008

По настоящему делу произведенные расходы не были приняты инспекцией в полном объеме, что противоречит положениям упомянутой статьи Кодекса.

Согласно статье 65 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации каждое лицо, участвующее в деле, должно доказать обстоятельства, на которые оно ссылается как на основание своих требований и возражений. Обязанность доказывания обстоятельств, послуживших основанием для принятия государственными органами, органами местного самоуправления, иными органами, должностными лицами оспариваемых актов, решений, возлагается на соответствующие орган или должностное лицо.

Поскольку общество подтвердило факт и размер произведенных расходов, возлагать на него дополнительно бремя доказывания разумности указанных расходов суды правовых оснований не имели.

Президиум считает ошибочной ссылку суда кассационной инстанции на Информационное письмо Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 13.08.2004 № 82, так как порядок отнесения к расходам в целях исчисления налога на прибыль оплаты юридических услуг установлен главой 25 Кодекса и не связан с оценкой разумности таких расходов при их распределении в составе судебных издержек.

Принимая во внимание тот факт, что у общества на дату вынесения решения инспекции имелась переплата и выявление арифметической ошибки на сумму 7469 рублей не влекло доначисления налога на прибыль, начисления пеней и привлечения к налоговой ответственности, данное решение инспекции подлежит признанию недействительным полностью.

При названных 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 Пермского края от 13.02.2007 по делу № А50-20721/2006-А14, постановление Семнадцатого арбитражного апелляционного суда от 11.05.2007 и постановление Федерального арбитражного суда Уральского округа от 14.08.2007 по тому же делу отменить.

Решение Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам по Пермскому краю от 29.09.2006 № 753/4700 признать недействительным.

*Председательствующий А.А. Иванов*

## Внереализационные расходы

Основанием для применения ограничений, установленных пунктом 2 статьи 269 Налогового кодекса Российской Федерации в отношении контролируемой задолженности иностранной организации, является наличие задолженности налогоплательщика перед иностранной организацией, более чем в три раза превышающей разницу между суммой активов и величиной указанных обязательств, независимо от того обстоятельства, по одному либо нескольким договорам займа в отчетном (налоговом) периоде эти обязательства возникли.

### **ПОСТАНОВЛЕНИЕ Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 15318/07 Москва, 1 апреля 2008 г.**

Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в составе:

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

членов Президиума: Валявиной Е.Ю., Витрянского В.В., Вышняк Н.Г., Завьяловой Т.В., 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 Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам по Республике Карелия о пересмотре в порядке надзора решения Арбитражного суда Республики Карелия от 15.02.2007 по делу № А26-8439/2006-217, постановления Тринадцатого арбитражного апелляционного суда от 16.05.2007 и постановления Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 16.08.2007 по тому же делу.

В заседании приняли участие представители:

от заявителя — Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам по Республике Карелия — Евсюк О.Ю., Тишина Т.А., Уткина В.М.;

от общества с ограниченной ответственностью «Медвежьегорский леспромхоз» — Валентик И.В.

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

В ходе камеральной налоговой проверки представленной обществом с ограниченной ответственностью «Медвежьегорский леспромхоз» (далее — общество) налоговой декларации по налогу на прибыль за 2005 год и двух уточненных деклараций по этому налогу за тот же период Межрайонной инспекцией Фе-

## Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 6/2008

деральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам по Республике Карелия (далее — инспекция) установлены нарушения, послужившие основанием для принятия решения от 15.08.2006 № 84 о привлечении общества к налоговой ответственности за правонарушение, предусмотренное пунктом 1 статьи 126 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — Кодекс), в виде взыскания 700 рублей штрафа и уменьшения полученного обществом убытка за 2005 год на 18 790 340 рублей.

Общество обратилось в Арбитражный суд Республики Карелия с заявлением о признании недействительным указанного решения в части выводов о необоснованном включении в состав внереализационных расходов процентов по договорам займа, сумм лизинговых платежей за 2004 год, налогов на прибыль и на имущество за 2003—2004 годы, расходов по оплате услуг, оказанных обществом с ограниченной ответственностью «Миг», а также в части привлечения к налоговой ответственности на основании пункта 1 статьи 126 Кодекса (с учетом уточнения предмета заявленного требования).

Решением Арбитражного суда Республики Карелия от 15.02.2007 требование общества удовлетворено в части признания недействительным решения инспекции от 15.08.2006 № 84 о необоснованности включения в состав внереализационных расходов 1 832 276 рублей процентов по договорам займа. В остальной части в удовлетворении заявления отказано.

Постановлением Тринадцатого арбитражного апелляционного суда от 16.05.2007 решение суда первой инстанции частично отменено: признано недействительным решение инспекции в отношении выводов о необоснованном включении обществом в состав расходов 14 760 000 рублей по договору на оказание услуг производственно-финансового менеджмента, заключенному с ООО «Миг».

Федеральный арбитражный суд Северо-Западного округа постановлением от 16.08.2007 постановление суда апелляционной инстанции оставил без изменения.

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

В отзыве на заявление общество 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 оспариваемые судебные акты подлежат частичной отмене с принятием в отмененной части нового решения об отказе в удовлетворении заявления общества по следующим основаниям.

Удовлетворяя требование и признавая правомерным отнесение обществом в состав внереализационных расходов 4 937 829 рублей процентов, начисленных по договорам займа, заключенным с иностранным юридическим лицом — компа-

## Постановления Президиума

нией «Вэстар Инвэстмэнт Лимитед» (Республика Кипр), суды исходили из того, что положения пункта 2 статьи 269 Кодекса не содержат указания на порядок расчета коэффициента капитализации по долговым обязательствам, оформленным разными займами в отношении одной иностранной организации, в связи с чем подлежит применению пункт 7 статьи 3 Кодекса, согласно которому все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика (плательщика сборов).

Этот вывод судов не основан на положениях Кодекса.

Обществом были заключены договоры займа от 08.02.2005, 15.02.2005, 25.08.2005 и 20.09.2005 с компанией «Вэстар Инвэстмэнт Лимитед», доля участия которой в уставном капитале общества составляет 92 процента. Начисленные и уплаченные за пользование заемными средствами по указанным договорам проценты в сумме 4 937 829 рублей включены в состав внереализационных расходов.

Инспекция исключила 1 832 276 рублей из состава этих расходов как сумму, превышающую предельную величину процентов по контролируемой задолженности.

Согласно статье 265 Кодекса в состав внереализационных расходов, не связанных с производством и реализацией, включаются обоснованные затраты на осуществление деятельности, непосредственно не связанной с производством и (или) реализацией. К таким расходам относятся, в частности, расходы в виде процентов по долговым обязательствам любого вида с учетом особенностей, предусмотренных статьей 269 Кодекса.

Пунктом 2 статьи 269 Кодекса определено, что если налогоплательщик — российская организация имеет непогашенную задолженность по долговому обязательству перед иностранной организацией, прямо или косвенно владеющей более чем 20 процентами уставного (складочного) капитала (фонда) этой российской организации, либо по долговому обязательству перед российской организацией, признаваемой в соответствии с законодательством Российской Федерации аффилированным лицом указанной иностранной организации, а также по долговому обязательству, в отношении которого такое аффилированное лицо и (или) непосредственно эта иностранная организации выступают поручителем, гарантом или иным образом обязуются обеспечить исполнение долгового обязательства российской организации (далее — контролируемая задолженность перед иностранной организацией), и если размер контролируемой задолженности перед иностранной организацией более чем в три раза превышает разницу между суммой активов и величиной обязательств налогоплательщика — российской организации (далее — собственный капитал) на последний день отчетного (налогового) периода, при определении предельного размера процентов, подлежащих включению в состав расходов, с учетом положений пункта 1 настоящей статьи применяются следующие правила.

Налогоплательщик обязан на последний день каждого отчетного (налогового) периода исчислять предельную величину признаваемых расходом процентов по



## Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 6/2008

контролируемой задолженности путем деления величины соответствующей непогашенной контролируемой задолженности на величину собственного капитала, соответствующую доле прямого или косвенного участия этой иностранной организации в уставном (складочном) капитале (фонде) российской организации, и деления полученного результата на три (для банков и организаций, занимающихся лизинговой деятельностью, — на двенадцать с половиной).

Таким образом, по смыслу указанной нормы основанием для применения установленных Кодексом ограничений в отношении контролируемой задолженности перед иностранной организацией является наличие задолженности налогоплательщика перед иностранной организацией, более чем в три раза превышающей разницу между суммой активов и величиной указанных обязательств, независимо от того обстоятельства, по одному либо нескольким договорам займа в отчетном (налоговом) периоде эти обязательства возникли. Иное толкование противоречило бы принципу, заложенному в статье 269 Кодекса и устанавливающему ограничения для признания в целях налогообложения прибыли расходов по уплате процентов по долговым обязательствам перед компаниями, доминирующими в различных формах в деятельности налогоплательщика — российской организации.

Следовательно, решение инспекции от 15.08.2006 № 84 в части отказа в признании правомерным включения обществом в состав расходов 1 832 276 рублей (превышения предельной величины процентов по контролируемой задолженности) является законным и обоснованным.

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

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

**ПОСТАНОВИЛ:**

решение Арбитражного суда Республики Карелия от 15.02.2007 по делу № А26-8439/2006-217, постановление Тринадцатого арбитражного апелляционного суда от 16.05.2007 и постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 16.08.2007 по тому же делу о признании недействительным решения Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам по Республике Карелия от 15.08.2006 № 84 в части отнесения обществом с ограниченной ответственностью «Медвежьегорский леспромхоз» в состав внереализационных расходов 1 832 276 рублей процентов по договорам займа отменить.

В отмененной части в удовлетворении заявленного требования отказать.

В остальной части названные судебные акты оставить без изменения.

*Председательствующий А.А. Иванов*

## ЕСН при реорганизации

Выплаты, осуществляемые на основании трудовых договоров, заключенных с работниками до реорганизации, должны учитываться при определении налоговой базы по единому социальному налогу реорганизованной организации.

### **ПОСТАНОВЛЕНИЕ Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 13584/07 Москва, 1 апреля 2008 г.**

Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в составе:

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

членов Президиума: Валявиной Е.Ю., Витрянского В.В., Вышняк Н.Г., Завьяловой Т.В., 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 «Амурский кабельный завод» о пересмотре в порядке надзора постановления Федерального арбитражного суда Дальневосточного округа от 18.07.2007 по делу № А73-13559/2006-10 Арбитражного суда Хабаровского края.

В заседании приняли участие представители Инспекции Федеральной налоговой службы по Индустриальному району города Хабаровска — Треногина О.А., Уткина В.М.

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

Инспекцией Федеральной налоговой службы по Индустриальному району города Хабаровска (далее — инспекция) проведена выездная налоговая проверка открытого акционерного общества «Амурский кабельный завод» (далее — общество) по вопросам соблюдения законодательства о налогах и сборах.

По результатам проверки составлен акт от 29.09.2006 № 447дсп и принято решение от 24.11.2006 № 2956, которым общество привлечено к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения, предусмотренного пунктом 1 статьи 122 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — Кодекс), за неполную уплату единого социального налога в виде взыскания 53 863 рублей штрафа. Кроме того, обществу доначислено 1 258 516 рублей названного налога.

Основанием доначисления указанной суммы послужило неправомерное применение обществом регрессивной шкалы ставок по единому социальному на-

Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 6/2008

логу, поскольку, по мнению инспекции, в связи с преобразованием общества возникло новое юридическое лицо, не имеющее права на ее применение.

Общество, не согласившись с решением инспекции, обратилось в Арбитражный суд Хабаровского края с заявлением о признании его недействительным в части доначисления единого социального налога и связанного с этим взыскания штрафа.

Решением Арбитражного суда Хабаровского края от 16.03.2007 требование общества удовлетворено.

Федеральный арбитражный суд Дальневосточного округа постановлением от 18.07.2007 решение суда первой инстанции отменил, в удовлетворении требования обществу отказал.

Суд сделал вывод об отсутствии правовых оснований для учета обществом в налоговой базе по единому социальному налогу в целях применения регрессивной шкалы ставок выплат и вознаграждений, начисленных в пользу физических лиц реорганизованной организацией до ее реорганизации.

В заявлении, поданном в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации, о пересмотре в порядке надзора названного постановления суда кассационной инстанции общество просит его отменить, ссылаясь на нарушение арбитражным судом норм материального права.

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

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

Согласно пункту 2 статьи 237 Кодекса налогоплательщики-организации, производящие выплаты физическим лицам, определяют налоговую базу отдельно по каждому физическому лицу с начала налогового периода по истечении каждого месяца нарастающим итогом.

В соответствии с пунктом 1 статьи 241 Кодекса расчет единого социального налога производится в процентном отношении к налоговой базе на каждого отдельного работника нарастающим итогом с начала года. При этом ставка налога уменьшается с увеличением налоговой базы (регрессивная шкала).

В силу пункта 2 статьи 241 Кодекса (в редакции, действовавшей в проверяемый период) право на применение регрессивной шкалы ставок имели организации, у которых на момент внесения авансовых платежей по единому социальному налогу накопленная с начала года величина налоговой базы в среднем

## Постановления Президиума

на одно физическое лицо, поделенная на количество месяцев, истекших в текущем налоговом периоде, составляла не менее 2500 рублей.

При расчете величины налоговой базы в среднем на одного работника у налогоплательщиков с численностью работников свыше 30 человек не учитываются выплаты в пользу 10 процентов работников, имеющих наибольшие по размеру доходы, а у налогоплательщиков с численностью работников до 30 человек (включительно) — выплаты в пользу 30 процентов работников, имеющих наибольшие по размеру доходы.

Общество данному критерию отвечало.

Общество образовано в 2004 году в ходе приватизации краевого государственного унитарного предприятия «Амурский кабельный завод» и является его правопреемником по всем обязательствам в отношении всех его кредиторов и должников, включая обязательства по уплате налогов.

Суд кассационной инстанции, отменяя решение суда первой инстанции, исходил из того, что в соответствии с пунктом 4 статьи 57 Гражданского кодекса Российской Федерации юридическое лицо считается реорганизованным, за исключением случаев реорганизации в форме присоединения, с момента государственной регистрации вновь возникших юридических лиц.

Согласно пункту 2 статьи 50 Кодекса исполнение обязанностей по уплате налогов реорганизованного юридического лица возлагается на его правопреемника независимо от того, были ли правопреемнику известны до завершения реорганизации факты и обстоятельства неисполнения или ненадлежащего исполнения реорганизованным юридическим лицом указанных обязанностей. В силу пункта 9 статьи 50 Кодекса при преобразовании одного юридического лица в другое правопреемником реорганизованного юридического лица в части исполнения обязанностей по уплате налогов признается вновь возникшее юридическое лицо.

Если организация была создана после начала календарного года, первым налоговым периодом для нее согласно пункту 2 статьи 55 Кодекса является период со дня ее создания до конца данного года. При этом днем создания организации признается день ее государственной регистрации.

Анализ статей 50, 55, пункта 1 статьи 237 Кодекса позволил суду кассационной инстанции сделать вывод о формировании обществом налоговой базы по единому социальному налогу с момента его государственной регистрации, то есть без учета понижающих ставок, применяемых ранее реорганизованным юридическим лицом, так как условия применения в соответствии с пунктом 2 статьи 241 Кодекса регрессивной шкалы ставок должны возникнуть у плательщика единого социального налога — вновь образованного юридического лица.

В качестве нового юридического лица общество создано 17.06.2004 путем реорганизации (свидетельство о государственной регистрации серия 27 № 001185722).

## Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 6/2008

Исходя из изложенного суд кассационной инстанции счел, что правовых оснований для учета организацией в налоговой базе по единому социальному налогу в целях применения регрессивной шкалы ставок выплат и вознаграждений, начисленных в пользу физических лиц реорганизованной организацией до ее реорганизации, не имелось.

Между тем в силу пункта 2 статьи 50 Кодекса правопреемник реорганизованного юридического лица при исполнении возложенных на него данной статьей обязанностей по уплате налогов и сборов пользуется всеми правами, исполняет все обязанности в порядке, предусмотренном Кодексом для налогоплательщиков.

В соответствии с пунктом 1 статьи 236 Кодекса объектом обложения единым социальным налогом для организаций признаются выплаты и иные вознаграждения, начисляемые налогоплательщиками в пользу физических лиц по трудовым и гражданско-правовым договорам, предметом которых является выполнение работ, оказание услуг (за исключением вознаграждений, выплачиваемых индивидуальными предпринимателями), а также по авторским договорам.

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

Поэтому для определения налоговой базы по единому социальному налогу будет иметь значение характер трудовых отношений налогоплательщика с работниками.

Как установлено статьей 75 Трудового кодекса Российской Федерации, при реорганизации (слиянии, присоединении, разделении, выделении, преобразовании) трудовые отношения с согласия работника продолжают.

Выплаты и вознаграждения, являющиеся объектом обложения единым социальным налогом, представляют собой оплату труда, которая является существенным условием трудового договора.

Следовательно, выплаты, осуществляемые на основании трудовых договоров, заключенных с работниками до реорганизации, не могут не учитываться при определении налоговой базы по единому социальному налогу реорганизованной организации.

Особенностью единого социального налога является накопительный порядок исчисления его налоговой базы путем суммирования в течение календарного года произведенных за каждый месяц выплат в пользу работников и других физических лиц.

## Постановления Президиума

Поэтому относительно единого социального налога положения статьи 55 Кодекса необходимо применять с учетом особенностей, предусмотренных главой 24 Кодекса: налоговая база исчисляется отдельно по каждому физическому лицу нарастающим итогом с начала календарного года, а не с начала налогового периода. При этом начало налогового периода может не совпадать с началом календарного года.

Кроме того, порядок исчисления организациями единого социального налога в соответствии со статьей 243 Кодекса основан на непрерывном учете ранее внесенных авансовых платежей.

По итогам отчетного периода налогоплательщики определяют разницу между суммой налога, исчисленной исходя из налоговой базы, рассчитанной нарастающим итогом с начала налогового периода до окончания соответствующего отчетного периода, и суммой внесенных за тот же период ежемесячных авансовых платежей, подлежащей уплате в срок, установленный для представления расчета по налогу.

В то же время законодатель не определил иного порядка исчисления единого социального налога с учетом его особенностей в случае реорганизации.

Следует иметь в виду и цель статьи 50 Кодекса: обеспечение на прежнем уровне размеров налоговых поступлений в бюджет независимо от реорганизации налогоплательщиков и недопущение снижения этого уровня в связи с реорганизацией.

Сохранение права на применение регрессивной шкалы ставок реорганизованной организацией не приводит к уменьшению суммы поступлений единого социального налога в бюджетную систему по сравнению с суммой, подлежащей уплате при отсутствии реорганизации. Таким образом, обжалуемое постановление суда кассационной инстанции на основании части 1 статьи 304 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации подлежит отмене как нарушающее единообразие в толковании и применении арбитражными судами норм права.

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

**ПОСТАНОВИЛ:**

постановление Федерального арбитражного суда Дальневосточного округа от 18.07.2007 по делу по делу № А73-13559/2006-10 Арбитражного суда Хабаровского края отменить.

Решение Арбитражного суда Хабаровского края от 16.03.2007 по указанному делу оставить без изменения.

*Председательствующий А.А. Иванов*

Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 6/2008

## Ценообразование в области услуг связи

Порядок расчетов за пропуск международного трафика в обе стороны был определен в договоре открытым акционерным обществом «Дальневосточная компания электросвязи» (региональным оператором связи) и открытым акционерным обществом «Ростелеком» в рамках существовавшего в 2001 и 2002 годах правового регулирования и не противоречил действовавшему законодательству.

### **ПОСТАНОВЛЕНИЕ Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 10500/07 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., Наумова О.А., Першутова А.Г., Сарбаша С.В., Юхнея М.Ф. —

рассмотрел заявление открытого акционерного общества «Дальневосточная компания электросвязи» о частичном пересмотре в порядке надзора решения Арбитражного суда города Москвы от 11.09.2006 по делу № А40-6755/05-107-27, постановления Девятого арбитражного апелляционного суда от 19.01.2007 и постановления Федерального арбитражного суда Московского округа от 15.05.2007 по тому же делу.

В заседании приняли участие представители:

от заявителя — открытого акционерного общества «Дальневосточная компания электросвязи» — Андрианов Р.В., Афонин М.В., Дозоров Р.Е., Радченко А.В., Солянка П.Б.;

от Межрегиональной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам № 7 — Карпов А.И., Кожанов А.А., Мясов Т.В., Тё Е.А.;

от Министерства информационных технологий и связи Российской Федерации — Антонюк Б.Д., Буянов Д.В.

Заслушав и обсудив доклад судьи Наумова О.А., объяснения представителей участвующих в деле лиц и Министерства информационных технологий и связи Российской Федерации, Президиум установил следующее.

Открытое акционерное общество «Дальневосточная компания электросвязи» (далее — общество) обратилось в Арбитражный суд города Москвы с заявлени-

## Постановления Президиума

ем о признании частично недействительным решения Межрегиональной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам № 7 (далее — инспекция) от 02.02.2005 № 1 о доначислении 244 474 466 рублей 90 копеек налога на прибыль, 208 727 243 рублей 30 копеек налога на добавленную стоимость, 7 834 512 рублей 21 копейки налога на пользователей автомобильных дорог, 773 рублей 65 копеек налога с продаж, 22 476 рублей 29 копеек единого социального налога, а также о начислении 208 502 961 рубля 47 копеек пеней и 47 592 972 рублей 94 копеек штрафа.

Инспекция предъявила встречное требование о взыскании с общества 47 592 972 рублей 94 копеек штрафа за совершение налоговых правонарушений.

Решением Арбитражного суда города Москвы от 11.09.2006 требования общества и инспекции удовлетворены частично.

Постановлением Девятого арбитражного апелляционного суда от 19.01.2007 решение суда первой инстанции оставлено без изменения.

Федеральный арбитражный суд Московского округа постановлением от 15.05.2007 указанные судебные акты 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 части, касающейся отказа в удовлетворении требования о признании недействительными пунктов 1.1.1.1, 1.3.7, 1.6.4 оспариваемого решения инспекции по эпизодам, имеющим отношение к пропуску международного телефонного трафика, 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 частичной отмене по следующим основаниям.

По результатам выездной налоговой проверки соблюдения обществом налогового законодательства в 2001 и 2002 годах инспекция приняла решение от 02.02.2005 № 1 о взыскании с него налогов, пеней и штрафа.

Обосновывая вывод о занижении обществом налоговой базы по налогу на прибыль на 105 469 305 рублей 17 копеек, по налогу на добавленную стоимость — на 21 093 861 рубль 3 копейки, по налогу на пользователей автомобильных дорог — на 1 054 693 рубля 3 копейки, инспекция сослалась на такие обстоятельства: общество оказало в 2001 и 2002 годах открытому акционерному обществу «Ростелеком» (далее — акционерное общество) услугу по пропуску по своим сетям международного телефонного трафика (совокупности сообщений, передаваемых по сети электросвязи), однако стоимость оказанных услуг с акцио-



нерного общества не взыскало. По мнению инспекции, это привело к занижению обществом налогооблагаемой базы и неуплате налога.

Стоимость оказанных обществом акционерному обществу услуг инспекция определила расчетным путем, умножив количество минут, в течение которых оказывались услуги, на окончательную расчетную таксу — 1,529 рубля за одну минуту.

Суды, оставляя без удовлетворения требование общества о признании недействительным решения инспекции по эпизодам, изложенным в пунктах 1.1.1.1, 1.3.7, 1.6.4 решения, исходили из того, что общество оказало акционерному обществу безвозмездно услугу по пропуску по своим сетям международного телефонного трафика.

Между тем судами не учтено следующее.

Условия ценообразования в области услуг связи в спорный период определялись Федеральным законом от 16.02.1995 № 15-ФЗ «О связи», Основными положениями ведения взаиморасчетов между операторами сетей электросвязи, образующих сеть электросвязи общего пользования, за предоставляемые сетевые ресурсы и участие в передаче нагрузки этих сетей, утвержденными постановлением Правительства Российской Федерации от 17.10.1997 № 1331, иными нормативными правовыми актами.

Порядок расчетов региональных операторов связи с открытым акционерным обществом «Ростелеком» за услуги международной телефонной связи был урегулирован телеграммой Государственного комитета Российской Федерации по связи и информатизации и Федеральной службы России по регулированию естественных монополий в области связи от 29.04.1998 № 2931.

Ценовое регулирование осуществлено названными федеральными исполнительными органами в пределах полномочий, определенных положением «О Государственном комитете Российской Федерации по связи и информатизации» (утверждено постановлением Правительства Российской Федерации от 14.07.1997 № 882) и положением «О Федеральной службе России по регулированию естественных монополий в области связи» (утверждено постановлением Правительства Российской Федерации от 10.11.1996 № 1343).

В телеграмме содержится указание на необходимость перечисления акционерному обществу региональными операторами связи 50 процентов своих доходов.

Взимание с акционерного общества отдельной платы за пропуск международного телефонного трафика телеграммой не предусматривалось.

Порядок расчетов за пропуск международного трафика был определен обществом и акционерным обществом в договоре от 01.01.1999 № 2 в рамках существовавшего в 2001 и 2002 годах правового регулирования и не противоречил действовавшему законодательству.

Как следует из договора, в нем учтены положения телеграммы Государственного комитета Российской Федерации по связи и информатизации и Федераль-

## Постановления Президиума

ной службы России по регулированию естественных монополий в области связи от 29.04.1998 № 2931.

Общество утверждает, что оставшаяся у него в соответствии с договором доля доходов компенсировала стоимость использования его сетевых ресурсов акционерным обществом при пропуске международного трафика в обе стороны.

Этот довод общества материалами дела не опровергнут.

Таким образом, вывод судов об оказании обществом акционерному обществу безвозмездных услуг не основан на фактических обстоятельствах дела.

Следовательно, 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 с удовлетворением в отмененной части требования общества о признании недействительным решения инспекции по эпизодам, имеющим отношение к пропуску международного телефонного трафика, изложенным в пунктах 1.1.1.1, 1.3.7, 1.6.4 этого решения.

В части, касающейся результатов рассмотрения встречного требования инспекции, судебные акты подлежат отмене с направлением дела на новое рассмотрение для уточнения суммы взысканного с общества штрафа.

Учитывая изложенное и руководствуясь статьей 303, пунктами 2, 3 части 1 статьи 305, статьей 306 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации

**ПОСТАНОВИЛ:**

решение Арбитражного суда города Москвы от 11.09.2006 по делу № А40-6755/05-107-27, постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 19.01.2007 и постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 15.05.2007 по тому же делу в части отказа в удовлетворении требования открытого акционерного общества «Дальневосточная компания электро-связи» о признании недействительным решения Межрегиональной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам № 7 от 02.02.2005 № 1 по эпизодам, изложенным в пунктах 1.1.1.1, 1.3.7, 1.6.4 решения, отменить.

В указанной части решение инспекции признать недействительным.

По встречному заявлению инспекции названные судебные акты отменить, дело в отмененной части направить на новое рассмотрение в Арбитражный суд города Москвы.

В остальной части судебные акты оставить без изменения.

*Председательствующий А.А. Иванов*