

Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 7/2008

## ПРИМЕНЕНИЕ НАЛОГОВОГО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА

### Обоснованность налоговой выгоды

Обстоятельства, имеющие существенное значение для дела, вне зависимости от того, каким налоговым органом они установлены, при разрешении налогового спора должны быть исследованы и оценены арбитражным судом наряду с другими доказательствами.

Искусственное создание условий для повторного обращения по одним и тем же обстоятельствам, но в другой налоговый орган и за иной налоговый период правильно расценено арбитражным судом как совершенное в целях необоснованного получения денежных средств из бюджета под видом возмещения налога.

### ПОСТАНОВЛЕНИЕ

**Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации  
№ 16109/07**

**Москва, 8 апреля 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., Завьяловой Т.В., Иванниковой Н.П., Козловой А.С., Козловой О.А., Нешатаевой Т.Н., Першутова А.Г., Сарбаша С.В., Слесарева В.Л., Юхнея М.Ф. —

рассмотрел заявление Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 16 по Санкт-Петербургу о пересмотре в порядке надзора постановления Тринадцатого арбитражного апелляционного суда от 10.05.2007 и постановления Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 10.08.2007 по делу № А56-20065/2006 Арбитражного суда города Санкт-Петербурга и Ленинградской области.

В заседании приняли участие представители заявителя — Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 16 по Санкт-Петербургу — Ивашков В.Г., Уткина В.М.

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

## Постановления Президиума

Общество с ограниченной ответственностью «Промэкстрэм» (далее — общество) обратилось в Арбитражный суд города Санкт-Петербурга и Ленинградской области с заявлением о признании недействительным решения Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 16 по Санкт-Петербургу (далее — инспекция) от 15.02.2006, которым обществу отказано в возмещении 4 635 413 рублей налога на добавленную стоимость на основании отдельной налоговой декларации по налоговой ставке 0 процентов за октябрь 2005 года, и об обязанности инспекции возместить эту сумму налога путем возврата из бюджета.

Решением Арбитражного суда города Санкт-Петербурга и Ленинградской области от 23.03.2007 в удовлетворении заявленных требований отказано ввиду того, что общество действовало в нарушение положений главы 21 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — Кодекс) с целью необоснованного возмещения суммы налога.

Постановлением Тринадцатого арбитражного апелляционного суда от 10.05.2007 решение суда отменено; заявление общества удовлетворено со ссылкой на соответствие статьям 165 и 172 Кодекса представленных им документов, подтверждающих правомерность применения налоговой ставки 0 процентов по налогу на добавленную стоимость и налоговых вычетов и недоказанность инспекцией направленности действий общества на незаконное возмещение налога из бюджета.

Федеральный арбитражный суд Северо-Западного округа постановлением от 10.08.2007 постановление суда апелляционной инстанции оставил без изменения.

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

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

Согласно подпункту 1 пункта 1 статьи 164 Кодекса обложение налогом на добавленную стоимость производится при реализации товаров, вывезенных в таможенном режиме экспорта, и при условии представления в налоговые органы документов, предусмотренных статьей 165 Кодекса.

Исходя из статей 171, 172 Кодекса основанием для применения налоговых вычетов по налогу на добавленную стоимость служит счет-фактура, предъявленный поставщиком налогоплательщику, в случае принятия к учету приобретенного товара и фактической уплаты данного налога налогоплательщиком при расчетах с поставщиком, что должно быть подтверждено первичными документами.

Возмещение налога на добавленную стоимость производится по правилам статьи 176 Кодекса в виде положительной разницы между суммой налоговых вычетов и общей суммой налога, исчисленной по операциям, признаваемым объектом налогообложения в соответствии с подпунктами 1—3 пункта 1 статьи 146 Кодекса.

В силу пункта 3 постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налоговой выгоды» налоговая выгода может быть признана необоснованной в случаях, если для целей налогообложения учтены операции не в соответствии с их действительным экономическим смыслом или учтены операции, не обусловленные разумными экономическими или иными причинами (целями делового характера).

Общество 15.11.2005 представило в инспекцию налоговую декларацию по налогу на добавленную стоимость по налоговой ставке 0 процентов за октябрь 2005 года в отношении реализации товаров, вывезенных в августе 2003 года в таможенном режиме экспорта, на сумму 23 355 500 рублей, приложив документы в подтверждение экспортной реализации и правомерности налоговых вычетов. В декларации указано к возмещению из бюджета 4 635 413 рублей данного налога.

Представлены: контракт от 30.07.2003 № US/18800126/00002 с иностранной фирмой «FOSKETT, INC» (США) о поставке приборов автоматического регулирования температуры «ПАРТ 001/07», грузовая таможенная декларация с соответствующими отметками таможенного органа, выписка банка о зачислении 12.08.2003 и 18.08.2003 выручки от реализации на счет общества в АКБ «Экспресс-кредит».

В обоснование налоговых вычетов общество представило книгу покупок, согласно которой общество 13.08.2003 и 21.08.2003 произвело оплату приобретенного товара в сумме 27 755 557 рублей 20 копеек, включая налог на добавленную стоимость, за приобретенный товар обществу с ограниченной ответственностью «Дизайн Текстиль» на основании счета-фактуры от 10.07.2003 № 39.

По результатам камеральной налоговой проверки упомянутой декларации инспекция решением от 15.02.2006 отказала обществу в возмещении налога, ссылаясь на отсутствие деловой цели в деятельности общества по указанной операции и направленность его действий на неправомерное изъятие из бюджета денежных средств.

Основанием для такого вывода послужило, в частности, то, что деятельность общества по приобретению и реализации товара на экспорт является убыточной; поставщик и субпоставщики товара налоговую отчетность не представляют, налог на добавленную стоимость в бюджет ими не уплачен; один из субпоставщиков зарегистрирован по паспорту, утерянному физическим лицом.

## Постановления Президиума

Кроме того, общество ранее представляло аналогичную налоговую декларацию с теми же документами за иной налоговый период (август 2003 года) в Инспекцию Федеральной налоговой службы № 16 по городу Москве (далее — инспекция № 16 по городу Москве). Решением этой инспекции от 19.04.2004 № 154 применение налоговой ставки 0 процентов по налогу на добавленную стоимость в отношении указанной экспортной операции признано неподтвержденным.

Эти обстоятельства приведены инспекцией в судах апелляционной и кассационной инстанций при рассмотрении настоящего спора, были представлены документы (акт проверки от 25.03.2005 и решение от 25.04.2005 № 1982/2).

Однако названные доводы судами не приняты во внимание. Причем суд апелляционной инстанции сослался на непредставление в инспекцию соответствующих документов, подтверждающих эти доводы.

Между тем обстоятельства, установленные инспекцией № 16 по городу Москве в ходе выездной налоговой проверки, имеют существенное значение для настоящего дела.

В частности, в акте проверки и решении инспекции № 16 по городу Москве содержится ссылка на экспертное заключение независимой экспертной компании «Мосэкспертиза» от 09.06.2004 № 0611э/12-38-06/04 и сведения, полученные от закрытого акционерного общества «Инженерное оборудование» (основного производителя и поставщика подобных приборов), согласно которым рыночная стоимость единицы изделия, аналогичного изделию «Прибор автоматического регулирования температуры ПАРТ 001/07», приобретенному обществом, не превышает 300 долларов США без учета налога на добавленную стоимость. Стоимость же единицы прибора при уплате обществом поставщику составила 2250 долларов США, то есть увеличена более чем в 7 раз, что необоснованно завышает размер налогового вычета.

Акт выездной налоговой проверки от 25.03.2005 был вручен инспекцией № 16 по городу Москве руководителю общества 05.04.2005. Однако общество, письменно выразив несогласие с фактами, изложенными в акте проверки, конкретные возражения не представило, решение инспекции от 25.05.2005 не обжаловало. Изменив своим решением от 22.06.2005 место постоянного пребывания, общество встало на налоговый учет в другом налоговом органе, куда 15.11.2005 представило новую налоговую декларацию по той же экспортной операции с теми же показателями и документами, но за иной налоговый период (октябрь 2005 года) безотносительно к ранее поданной налоговой декларации.

По мнению инспекции, изменение местонахождения общества, послужившее основанием для постановки на учет в ином налоговом органе, является фиктивным, поскольку, как установлено ею, общество по указанному им адресу не располагается.

Согласно статье 30 Кодекса налоговые органы представляют собой единую централизованную систему, куда входят федеральный орган исполнительной власти и его территориальные органы. Их общей задачей является контроль за соблюдением законодательства о налогах и сборах, правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в соответствующий бюджет налогов и сборов. Следовательно, результаты мероприятий налогового контроля, относящиеся к одним и тем же обстоятельствам и имеющие существенное значение для дела, должны учитываться вне зависимости от того, каким налоговым органом они установлены.

Искусственное создание условий для повторного обращения по одним и тем же обстоятельствам, но в другой налоговый орган и за иной налоговый период правильно расценено судом первой инстанции как совершенное в целях необоснованного получения денежных средств из бюджета под видом возмещения налога.

Исходя из пункта 9 статьи 165 Кодекса соответствующие документы (их копии) представляются налогоплательщиками для подтверждения обоснованности применения налоговой ставки 0 процентов в срок не позднее 180 дней, считая с даты помещения товаров под таможенные режимы экспорта, международного таможенного транзита, свободной таможенной зоны, перемещения припасов. Если по истечении указанного срока налогоплательщик не представил необходимые документы (их копии), названные операции по реализации товаров (выполнению работ, оказанию услуг) подлежат налогообложению по ставкам 10 или 18 процентов. В случае представления впоследствии налогоплательщиком в налоговые органы документов (их копий), обосновывающих применение налоговой ставки 0 процентов, уплаченные суммы налога подлежат возврату в порядке и на условиях, предусмотренных статьей 176 Кодекса.

Суды апелляционной и кассационной инстанций, удовлетворяя требования общества, сделали вывод о неприменении этого правила к данному случаю, так как первоначально общество представляло необходимый пакет документов в инспекцию № 16 по городу Москве в пределах установленного срока.

Однако такая позиция судов является ошибочной, поскольку инспекция № 16 по городу Москве, оценив представленные обществом документы по результатам выездной налоговой проверки, сочла их недостоверными.

Следовательно, с учетом установленных обстоятельств дела суд первой инстанции правомерно признал, что пакет документов, отвечающий требованиям статьи 165 Кодекса, обществом не был представлен до истечения 180 дней с момента помещения товара под таможенный режим экспорта.

Таким образом, вывод суда первой инстанции о правомерности решения инспекции, которым отказано в возмещении налога на добавленную стоимость по налоговой декларации по налоговой ставке 0 процентов за октябрь 2005 года, отвечает фактическим обстоятельствам дела и требованиям главы 21 Кодекса.

#### Постановления Президиума

Поскольку оспариваемые судебные акты нарушают единообразие в толковании и применении арбитражными судами норм права, в соответствии с пунктом 1 статьи 304 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации они 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 Тринадцатого арбитражного апелляционного суда от 10.05.2007 и постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 10.08.2007 по делу № А56-20065/2006 Арбитражного суда города Санкт-Петербурга и Ленинградской области отменить.

Решение Арбитражного суда города Санкт-Петербурга и Ленинградской области от 23.03.2007 по указанному делу оставить без изменения.

*Председательствующий А.А. Иванов*

Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 7/2008

### **Ответственность налогоплательщика за непредставление документов по требованию налогового органа**

Если требование налогового органа о представлении документов не исполнено налогоплательщиком по причине истребования документов, которые не относятся к предмету налоговой проверки, или по причине неопределенности истребуемых документов, оснований для применения ответственности, предусмотренной пунктом 1 статьи 126 Кодекса, не имеется. Установление размера штрафа исходя из предположительного наличия у налогоплательщика хотя бы одного из числа запрошенных видов документов недопустимо.

### **ПОСТАНОВЛЕНИЕ Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 15333/07 Москва, 8 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., Завьяловой Т.В., Иванниковой Н.П., Козловой А.С., Козловой О.А., Нешатаевой Т.Н., Першурова 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 29.05.2007 и постановления Федерального арбитражного суда Поволжского округа от 03.08.2007 по делу № А65-1455/2007-СА2-34 Арбитражного суда Республики Татарстан.

В заседании приняли участие представители:

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

от Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам по Республике Татарстан — Муртазин Р.Р., Яхин Р.Р.

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 недействительным решения Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам по Республике Татарстан (далее — инспекция) от 17.10.2006 № 649 ЮЛ/К о привлечении общества к налоговой

## Постановления Президиума

ответственности, предусмотренной пунктом 1 статьи 126 Налогового кодекса Российской Федерации, в виде взыскания 200 рублей штрафа за непредставление четырех видов документов:

- договоров к счетам-фактурам, полученным до и после 01.01.2006, вычеты по которым указаны в строках 190 и 200 декларации по налогу на добавленную стоимость за май 2006 года;
- актов приема-передачи, вычеты по которым указаны в строках 190 и 200 декларации по налогу на добавленную стоимость за май 2006 года, к счетам-фактурам, полученным до и после 01.01.2006;
- актов выполненных работ, вычеты по которым указаны в строках 190 и 200 декларации по налогу на добавленную стоимость за май 2006 года, к счетам-фактурам, полученным до и после 01.01.2006;
- документов о регистрации права по основным средствам, вычеты по которым указаны в строках 190 и 200 декларации по налогу на добавленную стоимость за май 2006 года, к счетам-фактурам, полученным до и после 01.01.2006.

Решением Арбитражного суда Республики Татарстан от 23.03.2007 требование удовлетворено.

Постановлением Одиннадцатого арбитражного апелляционного суда от 29.05.2007 решение суда отменено, в удовлетворении требования отказано.

Федеральный арбитражный суд Поволжского округа постановлением от 03.08.2007 постановление суда апелляционной инстанции оставил без изменения.

В заявлении, поданном в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации, о пересмотре в порядке надзора названных постановлений судов апелляционной и кассационной инстанций общество просит их отменить, ссылаясь на нарушение судами единообразия в толковании и применении норм права, публичных интересов, решение суда первой инстанции оставить без изменения.

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

При проведении камеральной налоговой проверки налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость по ставке 0 процентов за май 2006 года инспекция направила заявителю требование о представлении ряда документов.

Общество направило в инспекцию часть запрошенных документов: книгу продаж за май 2006 года, журнал учета выставленных счетов-фактур за май 2006 года, карточки счетов, расчет удельного веса продукции, реализованной



## Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 7/2008

на экспорт в мае 2006 года, акт на передачу скважины бурения в эксплуатацию, приказ от 02.05.2006 № 66, и указало, что счета-фактуры, полученные до 01.01.2006, были ранее представлены с письмом от 21.04.2006 № 505.

Полагая, что документы представлены не в полном объеме, инспекцией был составлен акт проверки от 08.09.2006 № 604 ЮЛ/К и принято решение от 17.10.2006 № 649 ЮЛ/К о привлечении общества к ответственности, предусмотренной пунктом 1 статьи 126 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — Кодекс) в виде взыскания 200 рублей штрафа, в том числе за непредставление обществом документов о регистрации права по основным средствам.

Суд первой инстанции сделал вывод о невозможности представления обществом всех документов, содержащихся в требовании инспекции, поскольку перечень этих документов нельзя признать определенным и установить достоверное количество документов невозможно. Истребование документов, названных в требовании инспекции, не соответствует целям камеральной налоговой проверки. Представленные обществом документы позволили ей провести проверку налоговой декларации в полном объеме, отсутствие ряда истребуемых документов не может служить основанием для отказа в возмещении суммы налога на добавленную стоимость.

Суд апелляционной инстанции, отменяя решение суда первой инстанции, исходил из того, что вывод суда о неправомерности истребования инспекцией упомянутых документов в ходе камеральной налоговой проверки не основан на налоговом законодательстве.

Суд кассационной инстанции согласился с этим выводом.

Между тем данный вывод судов апелляционной и кассационной инстанций в части правомерности привлечения общества к налоговой ответственности является ошибочным ввиду следующего.

По смыслу статей 88, 93 Кодекса требование о представлении необходимых для налоговой проверки документов должно содержать достаточно определенные данные о документах, которые истребуются налоговым органом, а сами истребуемые документы должны иметь отношение к предмету налоговой проверки. Если такое требование не исполнено налогоплательщиком по причине истребования документов, которые не относятся к предмету налоговой проверки, или по причине неопределенности истребуемых документов, оснований для применения ответственности, предусмотренной пунктом 1 статьи 126 Кодекса, не имеется.

В силу названной нормы такая ответственность подлежит применению за непредставление каждого истребуемого документа. Следовательно, налогоплательщик не может быть привлечен к ответственности, если число представленных им документов с достоверностью не определено налоговым органом. Установление размера штрафа исходя из предположительного наличия у нало-

## Постановления Президиума

гоплательщика хотя бы одного из числа запрошенных видов документов недопустимо.

Кроме того, согласно пункту 1 статьи 172 Кодекса налоговые вычеты, предусмотренные статьей 171 Кодекса, производятся на основании счетов-фактур, выставленных продавцами при приобретении товаров (работ, услуг), имущественных прав и документов, подтверждающих фактическую уплату сумм налога. Вычетам подлежат только суммы налога, которые предъявлены налогоплательщику и уплачены им при приобретении товаров (работ, услуг), после принятия на учет указанных товаров (работ, услуг) и при наличии соответствующих первичных документов.

Следовательно, положения статей 171, 172, определяющие порядок применения налоговых вычетов, не устанавливают в качестве основания их применения по налогу на добавленную стоимость наличие государственной регистрации прав на недвижимое имущество налогоплательщика и документов, ее подтверждающих, а решение инспекции от 17.10.2006 № 649 ЮЛ/К в этой части противоречит налоговому законодательству.

При таких обстоятельствах оспариваемые судебные акты нарушают единообразие практики в толковании и применении арбитражными судами норм права, что в силу пункта 1 статьи 304 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации служит основанием для их отмены.

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

**ПОСТАНОВИЛ:**

постановление Одиннадцатого арбитражного апелляционного суда от 29.05.2007 и постановление Федерального арбитражного суда Поволжского округа от 03.08.2007 по делу № А65-1455/2007-СА2-34 Арбитражного суда Республики Татарстан отменить.

Решение Арбитражного суда Республики Татарстан от 23.03.2007 оставить без изменения.

*Председательствующий А.А. Иванов*

Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 7/2008

## Результаты налоговой проверки

Сведения, содержащиеся в справке налогового органа о наличии задолженности, выявленной по результатам налоговой проверки и отраженной в решении налогового органа, признаются достоверными до тех пор, пока данное решение не будет признано незаконным в установленном порядке.

### **ПОСТАНОВЛЕНИЕ Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 10405/07 Москва, 8 апреля 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., Завьяловой Т.В., Иванниковой Н.П., Козловой А.С., Козловой О.А., Першутова А.Г., Сарбаша С.В., Слесарева В.Л., Юхнея М.Ф. —

рассмотрел заявление Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 1 по городу Владикавказу о пересмотре в порядке надзора решения Арбитражного суда Республики Северная Осетия — Алания от 16.04.2007 по делу № А61-295/07-4 и постановления Федерального арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 25.07.2007 по тому же делу.

В заседании приняли участие представители:

от заявителя — Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 1 по городу Владикавказу — Абаева З.Х., Баразгова Л.К., Бокоева А.С., Елина Н.В., Макаров Д.А., Токаев О.Н.;

от открытого акционерного общества «Фаюр-Союз» — Носов В.Г., Тарасов И.А.

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

Открытое акционерное общество «Фаюр-Союз» (далее — общество) является производителем спирта и алкогольной продукции и осуществляет свою деятельность на основании лицензии от 18.09.2006 № 1499.

В соответствии со статьей 12 Федерального закона от 22.11.1995 № 171-ФЗ «О государственном регулировании производства и оборота этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции» для приобретения федеральных специальных марок или акцизных марок организация должна представить в

## Постановления Президиума

государственный орган, уполномоченный Правительством Российской Федерации, или в таможенный орган, помимо прочего, справку налогового органа об отсутствии у организации задолженности по уплате налогов, сборов, пеней и штрафов за нарушение законодательства Российской Федерации о налогах и сборах.

Общество 25.01.2007 обратилось в Межрайонную инспекцию Федеральной налоговой службы № 1 по городу Владикавказу (далее — инспекция) с запросом о выдаче справки об отсутствии у общества задолженности по уплате налогов, сборов, пеней и штрафов.

Инспекция выдала обществу справку от 05.02.2007 № 176 с указанием на наличие такой задолженности по состоянию на дату выдачи. Основанием для этого послужило принятое по результатам выездной налоговой проверки решение Управления Федеральной налоговой службы по Республике Северная Осетия — Алания о привлечении к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения от 29.12.2006 № 24 (далее — решение налогового управления), которым обществу доначислены налог на прибыль, акциз и налог на добавленную стоимость в общей сумме 298 033 300 рублей, начислено 15 337 500 рублей пеней и 59 606 600 рублей штрафа.

Общество обратилось в Арбитражный суд Республики Северная Осетия — Алания с заявлением о признании незаконными действий инспекции, выразившихся в выдаче справки с указанием на наличие у общества задолженности по уплате налогов, сборов, пеней и штрафов, а также об обязанности инспекции выдать справку об отсутствии у него задолженности перед бюджетом.

По мнению общества, действия по выдаче справки о наличии задолженности неправомерны, поскольку инспекция не вправе отражать в лицевом счете общества недоимку, обоснованность начисления которой оспорена в судебном порядке (общество 23.01.2007 обратилось в Арбитражный суд Республики Северная Осетия — Алания с заявлением о признании недействительным решения налогового управления).

Арбитражный суд Республики Северная Осетия — Алания решением от 16.04.2007 указанные действия инспекции признал незаконными и обязал инспекцию выдать обществу справку об отсутствии налоговой задолженности перед бюджетом.

Суд первой инстанции мотивировал свое решение следующим. Лицевой счет, который ведет инспекция, является формой внутреннего контроля, осуществляемого во исполнение ведомственных документов. Наличие в документах внутриведомственного учета сведений о доначисленных налогах, начисленных пенях и налоговых санкциях само по себе не означает наличия недоимки. Кроме того, упомянутые суммы оспорены обществом в судебном порядке, поэтому исходя из смысла статьи 11 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — Кодекс) не могут считаться недоимкой. В связи с этим сведения, содержащиеся в справке, являются недостоверными.

## Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 7/2008

Федеральный арбитражный суд Северо-Кавказского округа постановлением от 25.07.2007 решение суда первой инстанции оставил без изменения, согласившись с его выводом о незаконности действий инспекции по отражению недоимки по налогам, пеней и штрафов как задолженности перед бюджетом. При этом суд исходил из того, что оспоренное решение инспекции основано на изменении юридической квалификации заключенных обществом сделок. Следовательно, до вынесения решения суда о взыскании с общества доначисленных налогов, начисленных пеней и штрафов инспекция в соответствии со статьей 45 Кодекса не может считать, что у общества имеется неисполненная обязанность по их уплате.

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

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

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

Статья 31 Кодекса наделяет налоговые органы, осуществляющие налоговый контроль за соблюдением законодательства о налогах и сборах, правом проводить налоговые проверки в порядке, установленном Кодексом.

Статьями 89, 100, 101 Кодекса предусмотрено, что выездная налоговая проверка проводится в отношении одного налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента) по одному или нескольким налогам, в результате которой составляется акт проверки и принимается решение либо о привлечении налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения, либо об отказе в привлечении налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения, либо о проведении дополнительных мероприятий налогового контроля.

Анализ статей 11, 46, 69, 70 Кодекса, статьи 213 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации свидетельствует о том, что сведения о недоимке могут содержаться в решении налогового органа, принятом по результатам налоговой проверки. До признания этого решения незаконным в установленном порядке указанные в нем сведения признаются достоверными.

Суд первой инстанции не проверил законности решения налогового управления, в соответствии с которым была установлена задолженность общества по уплате налогов, пеней и штрафов, выявленная в ходе выездной налоговой проверки.

## Постановления Президиума

Дело по заявлению общества об оспаривании решения налогового управления в период рассмотрения настоящего дела не было рассмотрено.

Оспаривание обществом в арбитражном суде решения налогового управления само по себе не может свидетельствовать о недостоверности содержащихся в нем сведений.

Таким образом, оснований для признания недостоверными сведений, содержащихся в справке, выданной инспекцией обществу, не имелось.

Не основана на законе ссылка суда кассационной инстанции на нарушение инспекцией статьи 45 Кодекса, согласно которой не допускается взыскание во внесудебном порядке задолженности по налогам, если обязанность по уплате налога основана на изменении налоговым органом юридической квалификации сделок, заключенных налогоплательщиком с третьими лицами.

При этом Президиум исходит из того, что в данном случае оспариваются не действия должностных лиц по взысканию задолженности во внесудебном порядке, а действия по выдаче справки с указанием недоимки.

Исходя из названных обстоятельств в соответствии с частью 1 статьи 304 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации оспариваемые судебные акты подлежат отмене как нарушающее единообразие в толковании и применении арбитражными судами норм права.

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

### ПОСТАНОВИЛ:

решение Арбитражного суда Республики Северная Осетия — Алания от 16.04.2007 по делу № А61-295/07-4 и постановление Федерального арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 25.07.2007 по тому же делу отменить.

В удовлетворении требования открытого акционерного общества «Фаюр-Союз» о признании незаконными действий Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 1 по городу Владикавказу, выразившихся в выдаче справки с указанием на наличие у общества задолженности по уплате налогов, пеней и штрафов, а также об обязанности инспекции выдать справку об отсутствии у общества задолженности перед бюджетом отказать.

*Председательствующий А.А. Иванов*

Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 7/2008

## **Неисполнение банком поручения налогового органа о перечислении налога**

Заявление о признании недействительным решения налогового органа о привлечении банка к налоговой ответственности по пункту 1 статьи 135 Налогового кодекса Российской Федерации удовлетворено, так как банк, не имея подтверждения, что взыскиваемые суммы относятся к текущим платежам, правомерно возвратил инкассовые поручения налоговому органу.

### **ПОСТАНОВЛЕНИЕ Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 17716/07 Москва, 22 апреля 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., Вышняк Н.Г., Иванниковой Н.П., Завьяловой Т.В., Исайчева В.Н., Козловой А.С., Козловой О.А., Наумова О.А., Никифорова С.Б., Першутова А.Г., Слесарева В.Л., Юхнея М.Ф. —

рассмотрел заявление открытого акционерного общества «Межрегиональный Волго-Камский банк реконструкции и развития» о пересмотре в порядке надзора решения Арбитражного суда Самарской области от 31.07.2007 по делу № А55-6979/2007, постановления Одиннадцатого арбитражного апелляционного суда от 14.09.2007 и постановления Федерального арбитражного суда Поволжского округа от 13.11.2007 по тому же делу.

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

Открытое акционерное общество «Межрегиональный Волго-Камский банк реконструкции и развития» (далее — банк) обратилось в Арбитражный суд Самарской области с заявлением о признании недействительными решения от 07.05.2007 № 4 и требования от 07.05.2007 № 178 Инспекции Федеральной налоговой службы по Октябрьскому району города Самары (далее — инспекция).

Решением Арбитражного суда Самарской области от 31.07.2007 заявление банка оставлено без удовлетворения.

Постановлением Одиннадцатого арбитражного апелляционного суда от 14.09.2007 решение суда первой инстанции оставлено без изменения.

Федеральный арбитражный суд Поволжского округа постановлением от 13.11.2007 решение суда первой инстанции и постановление суда апелляционной инстанции оставил без изменения.

## Постановления Президиума

В заявлении, поданном в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации, о пересмотре названных судебных актов в порядке надзора банк просит их отменить, указывая на нарушение ими единообразия в толковании и применении арбитражными судами норм права, и принять решение об удовлетворении требований банка.

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

Проверив обоснованность доводов, изложенных в заявлении и отзыве на него, Президиум считает, что заявление банка подлежит удовлетворению по следующим основаниям.

Инспекция на основании материалов проверки банка по вопросам соблюдения законодательства о налогах и сборах решением от 07.05.2007 № 4 привлекла его к ответственности, предусмотренной пунктом 1 статьи 135 Налогового кодекса Российской Федерации, в виде взыскания 99 932 рублей пеней за возврат без исполнения инкассовых поручений инспекции о взыскании с открытого акционерного общества «Самарский сталелитейный завод» 1 106 667 рублей 11 копеек налога и направила банку требование от 07.05.2007 № 178 об уплате этой суммы.

Основанием для возвращения банком инкассовых поручений послужило то обстоятельство, что открытое акционерное общество «Самарский сталелитейный завод» решением Арбитражного суда Самарской области от 24.05.2006 по делу № А55-24666/2005 признано банкротом, в отношении него открыто конкурсное производство, однако инспекция не указала в инкассовых поручениях данные, подтверждающие отнесение налогов к текущим платежам.

Оставляя требования банка без удовлетворения, суды сослались на то, что банк обязан был исполнить инкассовые поручения инспекции в соответствии с пунктами 1—3 статьи 60 Налогового кодекса Российской Федерации.

Между тем судами не принято во внимание содержание пункта 1 статьи 126 Федерального закона от 26.10.2002 № 127-ФЗ «О несостоятельности (банкротстве)» (далее — Закон о банкротстве), согласно которому с даты принятия арбитражным судом решения о признании должника банкротом и об открытии конкурсного производства все требования кредиторов по денежным обязательствам, об уплате обязательных платежей, иные имущественные требования, за исключением требований о признании права собственности, о взыскании морального вреда, об истребовании имущества из чужого незаконного владения, о признании недействительными ничтожных сделок и о применении последствий их недействительности, а также текущие обязательства, указанные в пункте 1 статьи 134 Закона о банкротстве, могут быть предъявлены только в ходе конкурсного производства.

Судами не учтены положения пункта 12 постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 22.06.2006 № 25 «О некоторых во-



## Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 7/2008

просах, связанных с квалификацией и установлением требований по обязательным платежам, а также санкциям за публичные правонарушения в деле о банкротстве».

Пленум разъяснил следующее. Поскольку с момента введения наблюдения в бесспорном порядке на основании инкассового поручения могут быть исполнены только текущие требования по обязательным платежам, налоговый орган, выполняя это предписание Закона о банкротстве, а также пункта 2 статьи 854 Гражданского кодекса Российской Федерации, обязан в инкассовом поручении указывать данные, подтверждающие отнесение взыскиваемых налогов к текущим (дату окончания налогового периода и срок уплаты налога). Банк не рассматривает по существу возражения должника против бесспорного списания, основанные на доводах о неверном указании налоговым органом в поручении суммы задолженности или периода ее возникновения, однако он осуществляет проверку правомерности взыскания по формальным признакам, квалифицируя подлежащее исполнению требование как текущее на основании имеющихся в инкассовом поручении данных. Инкассовое поручение, не содержащее соответствующих данных, подлежит возврату банком налоговому органу.

Следовательно, в настоящем случае банк, не имея подтверждения, что взыскиваемые суммы относятся к текущим платежам, правомерно возвратил инкассовые поручения инспекции.

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

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

**ПОСТАНОВИЛ:**

решение Арбитражного суда Самарской области от 31.07.2007 по делу № А5 5-6979/2007, постановление Одиннадцатого арбитражного апелляционного суда от 14.09.2007 и постановление Федерального арбитражного суда Поволжского округа от 13.11.2007 по тому же делу отменить.

Решение от 07.05.2007 № 4 и требование от 07.05.2007 № 178 Инспекции Федеральной налоговой службы по Октябрьскому району города Самары признать недействительными.

*Председательствующий А.А. Иванов*

**Обложение НДС по ставке 0 процентов; налогообложение услуг**

Из содержания подпункта 2 пункта 1 статьи 164 Налогового кодекса Российской Федерации не следует, что по операциям реализации услуг в отношении экспортируемых товаров право на применение налоговой ставки 0 процентов по налогу на добавленную стоимость предоставлено получателям таких услуг.

Дело направлено на новое рассмотрение, поскольку суды не выяснили, какие из услуг, оказанных налогоплательщику-экспортеру, являются услугами в отношении экспортируемых товаров.

**ПОСТАНОВЛЕНИЕ  
Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации  
№ 17459/07  
Москва, 15 апреля 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., Никифорова С.Б., Першутова А.Г., Слесарева В.Л., Юхнея М.Ф. —

рассмотрел заявление Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 2 по Орловской области о пересмотре в порядке надзора решения Арбитражного суда Орловской области от 20.10.2006 по делу № А48-3880/06-18, постановления Девятнадцатого арбитражного апелляционного суда от 15.03.2007 и постановления Федерального арбитражного суда Центрального округа от 04.09.2007 по тому же делу.

В заседании приняли участие представители Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 2 по Орловской области — Лунина И.В., Уткина В.М., Чижова Ж.Н.

Заслушав и обсудив доклад судьи Горячевой Ю.Ю., а также объяснения представителей участвующего в деле лица, Президиум установил следующее.

Закрытое акционерное общество «АгроРегионИнвест» (далее — общество) обратилось в Арбитражный суд Орловской области с заявлением о признании недействительными пунктов 2 и 3 решения Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 2 по Орловской области (далее — инспекция) от 13.07.2006 № 117/93.

Решением Арбитражного суда Орловской области от 20.10.2006 заявленные требования удовлетворены.

## Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 7/2008

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

Федеральный арбитражный суд Центрального округа постановлением от 04.09.2007 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 инспекция просит их отменить, ссылаясь на неправильное применение судами норм налогового законодательства, нарушающее единообразие практики арбитражных судов.

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

Общество, являясь экспортером пшеницы, заключило с индивидуальным предпринимателем Цыганковым С.Н. (далее — предприниматель) договор от 10.10.2005 № 2 об оказании последним услуг, включающих выполнение обязанностей грузоотправителя, организацию перевозок пшеницы на экспорт, декларирование, статрегистрацию, проведение санитарно-эпидемиологического обследования транспорта, экспертной оценки, инспектирования пшеницы на экспорт. Исполнение части услуг, указанных в этом договоре, предприниматель перепоручил сторонним организациям.

Договорные обязательства предприниматель выполнил, о чем составлен акт от 31.10.2005 № 00000001, и в счет оплаты, полученной от общества по платежному поручению от 13.10.2005 № 184, предъявил последнему счет-фактуру от 31.10.2005 № 000001 на сумму 70 128 рублей 5 копеек, из которых 10 697 рублей — налог на добавленную стоимость.

Подаявая налоговую декларацию по налогу на добавленную стоимость по налоговой ставке 0 процентов за март 2006 года, общество включило в собственную налоговую базу не только операции по реализации им пшеницы на экспорт, но и операции по реализации услуг, оказанных ему предпринимателем по договору от 10.10.2005 № 2. В этой же декларации налог на добавленную стоимость, уплаченный предпринимателю в составе цены упомянутых услуг, общество предъявило к вычету.

По результатам камеральной проверки налоговой декларации инспекция приняла решение от 13.07.2006 № 117/93 о частичном отказе обществу: в применении налоговой ставки 0 процентов по операциям реализации на сумму 70 128 рублей (пункт 2) и в возмещении 9935 рублей налога на добавленную стоимость (пункт 3).

Решение инспекции мотивировано тем, что общество неправомерно включило в собственную налоговую базу услуги предпринимателя по операциям орга-

## Постановления Президиума

низации и сопровождения перевозок и неосновательно предъявило к вычету уплаченный этому лицу налог на добавленную стоимость, поскольку подобные услуги подлежали оплате без начисления налога и фактически были оказаны сторонними организациями.

Суд первой инстанции признал пункты 2 и 3 решения инспекции недействительными. Он указал, что Налоговый кодекс Российской Федерации (далее — Кодекс) не содержит ограничений на применение налогоплательщиком налоговой ставки 0 процентов по операциям организации и сопровождения перевозок, оказанных третьими лицами. Индивидуальный предприниматель Цыганков С.Н. за IV квартал 2005 года уплатил в бюджет 8232 рубля налога, что свидетельствует о его добросовестности и реальности оказанных услуг.

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

Между тем судами не учтено следующее.

Согласно подпункту 1 пункта 1 статьи 146 Кодекса объектом обложения налогом на добавленную стоимость признается реализация услуг.

В соответствии со статьей 39 Кодекса под реализацией услуг понимается возмездное оказание услуг одним лицом другому лицу.

Следовательно, действия по реализации осуществляются лицом, оказывающим услуги, а не их получателем.

На основании пункта 2 статьи 153 Кодекса при определении налоговой базы по налогу на добавленную стоимость выручка от реализации услуг определяется исходя из всех доходов налогоплательщика, связанных с расчетами по оплате указанных услуг, полученных им в денежной и (или) натуральной формах, включая оплату ценными бумагами.

Приведенные законоположения свидетельствуют о том, что налогоплательщики включают в налоговую базу собственную выручку по оказанным ими услугам.

Показатели налоговой базы применяются для расчета налога к уплате, а обязанность по уплате налога, если иное не предусмотрено законодательством о налогах и сборах, каждый налогоплательщик должен исполнить самостоятельно (статья 45 Кодекса).

Подпункт 2 пункта 1 статьи 164 Кодекса предусматривает, что налогом на добавленную стоимость по налоговой ставке 0 процентов облагаются операции по реализации работ (услуг) по сопровождению, транспортировке, погрузке и перегрузке товаров, экспортируемых за пределы территории Российской Федерации, выполняемые российскими перевозчиками, и иные подобные работы (услуги).

## Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 7/2008

Таким образом, содержание указанной нормы не дает оснований истолковать ее как предоставляющую право на применение налоговой ставки 0 процентов по операциям реализации услуг получателям этих услуг.

В данном случае общество услуги по организации и сопровождению перевозок само себе не оказывало, а приобретало их у предпринимателя. Соответственно, выручку от реализации этих услуг общество не получило, а, напротив, заплатило за них предпринимателю. Следовательно, общество неправомерно включило в собственную налоговую базу чужую выручку в сумме 70 128 рублей по реализованным не им услугам.

Таким образом, пункт 2 решения инспекции об отказе обществу в применении к чужой выручке налоговой ставки 0 процентов по налогу на добавленную стоимость соответствует налоговому законодательству, и у судов не было оснований для признания этого пункта решения недействительным.

Пункт 3 решения инспекции, оспоренный обществом, связан с отказом обществу в возмещении налога, уплаченного им предпринимателю за услуги по организации и сопровождению перевозки экспортируемого товара. Вывод судов о том, что для целей возмещения данного налога не имеет значения, оказывались ли такие услуги предпринимателем лично либо были им перепоручены и фактически выполнены сторонними организациями, основан на надлежащем толковании подпункта 2 пункта 1 статьи 164 Кодекса и является правильным.

Однако инспекция исходила из того, что в силу названной нормы налогоплательщики не должны уплачивать налог по ставке 18 процентов в составе цены услуг по организации и сопровождению перевозок экспортируемых товаров. Часть сторонних организаций, привлеченных предпринимателем к оказанию услуг, предъявила ему счета без налога на добавленную стоимость, что является самостоятельной причиной, по которой предприниматель не должен был требовать, а общество перечислять ему по этим услугам налог на добавленную стоимость по ставке 18 процентов.

В решении суда первой инстанции перечислены акты об оказании ряда услуг без налога на добавленную стоимость, составленные между предпринимателем и сторонними организациями, привлеченными им к выполнению услуг, но соответствующие доводы инспекции судами не рассмотрены и правовой оценки не получили.

Между тем правомерность предъявления обществом к вычету и возмещению спорных сумм налога на добавленную стоимость зависит от характера взаимоотношений общества и предпринимателя, существа оказанных услуг и нахождения товара под таможенным режимом экспорта в момент выполнения услуг.

В частности, имеет значение, что по договору от 10.10.2005 № 2 общество заказало предпринимателю конкретные услуги с оплатой расходов на их исполнение. В акте от 31.10.2005 № 00000001, составленном предпринимателем по итогам исполнения договора, указаны его расходы по каждой оказанной услу-

## Постановления Президиума

ге, и на общую сумму расходов начислен налог на добавленную стоимость. Однако те услуги, по которым сам предприниматель расходов на оплату налога не понес, не должны были предъявляться им и оплачиваться обществом с начислением налога.

Рассматривая спор, суды не учли и специфику налогообложения услуг, которые оказаны после помещения товаров под таможенный режим экспорта либо по своему характеру могут оказываться только в отношении экспортируемых товаров (постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 06.11.2007 № 1375/07). Соответствующие услуги независимо от количества посредников, принимавших участие в организации их исполнения, в силу подпункта 2 пункта 1 статьи 164 Кодекса подлежат обложению налогом на добавленную стоимость по налоговой ставке 0 процентов.

Такая же ставка налога применяется по экспедиторским услугам в отношении экспортируемых товаров. Этот вывод сформулирован в постановлениях Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 20.12.2005 № 9252/05, 9263/05 и от 19.06.2006 № 16305/05.

Между тем суды не дали оценки договору от 10.10.2005 № 2, заключенному между обществом и предпринимателем, с учетом положений главы 41 Гражданского кодекса Российской Федерации.

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

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 Орловской области от 20.10.2006 по делу № А48-3880/06-18, постановление Девятнадцатого арбитражного апелляционного суда от 15.03.2007 и постановление Федерального арбитражного суда Центрального округа от 04.09.2007 по тому же делу отменить.

В удовлетворении требования закрытого акционерного общества «АгроРегион-Инвест» о признании недействительным пункта 2 решения Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 2 по Орловской области от 13.07.2006 № 117/93 отказать.

Дело в части требования закрытого акционерного общества «АгроРегион-Инвест» о признании недействительным пункта 3 названного решения направить на новое рассмотрение в Арбитражный суд Орловской области.

*Председательствующий А.А. Иванов*

Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 7/2008

## **Обложение НДС по ставке 0 процентов**

Право на применение налоговой ставки 0 процентов по налогу на добавленную стоимость по услугам перевозки пассажиров воздушным транспортом в силу пункта 4 статьи 164 Налогового кодекса Российской Федерации предоставляется авиакомпании, заключившей с пассажирами договоры воздушной перевозки.

### **ПОСТАНОВЛЕНИЕ Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 412/08 Москва, 20 мая 2008 г.**

Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в составе:

председательствующего — первого заместителя Председателя Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации Валявиной Е.Ю.;

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

рассмотрел заявление открытого акционерного общества «Домодедовские авиалинии» о пересмотре в порядке надзора постановления Федерального арбитражного суда Московского округа от 28.09.2007 по делу № А40-1627/07-126-12 Арбитражного суда города Москвы.

В заседании приняли участие представители:

от открытого акционерного общества «Домодедовские авиалинии» — Мельникова Е.А., Федина Е.И.;

от Межрегиональной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам № 6 — Иванцов А.В.

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

Открытое акционерное общество «Домодедовские авиалинии» (далее — общество) обратилось в Арбитражный суд города Москвы с заявлением о признании недействительным решения Межрегиональной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам № 6 (далее — инспекция) от 21.11.2006 № 497 в части отказа в применении налоговой ставки 0 процентов по налогу на добавленную стоимость по операциям реализации услуг международной воздушной перевозки пассажиров на сумму 481 133 рубля, отказа в возмещении из федерального бюджета 146 746 рублей налога на добавленную стоимость и об обязанности инспекции возместить указанную сумму путем зачета.

Постановления Президиума

Решением Арбитражного суда города Москвы от 21.03.2007 заявленные требования удовлетворены.

Постановлением Девятого арбитражного апелляционного суда от 21.06.2007 решение суда первой инстанции оставлено без изменения.

Федеральный арбитражный суд Московского округа постановлением от 28.09.2007 упомянутые судебные акты отменил, обществу в удовлетворении требований отказал.

В заявлении, поданном в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации, о пересмотре в порядке надзора названного постановления суда кассационной инстанции общество просит его отменить как нарушающее единообразие в толковании и применении норм 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 участвующих в деле лиц, Президиум считает, что заявление подлежит удовлетворению по следующим основаниям.

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

По результатам проверки инспекция приняла решение от 21.11.2006 № 497 об отказе обществу в применении налоговой ставки 0 процентов по услугам международной перевозки пассажиров по маршруту Москва — Гянджа (Азербайджанская Республика) — Москва на сумму 481 133 рубля, а также в возмещении 146 746 рублей налога на добавленную стоимость, уплаченного открытому акционерному обществу «АК «ЛИИ имени М.М. Громова» за предоставление во фрахт для осуществления этой перевозки воздушного судна с экипажем по договору о взаимном резервировании от 06.07.2006 № 40/ч-06/ЕЗ-06-Д652.

Отказ обществу в применении налоговой ставки 0 процентов и в возмещении налога на добавленную стоимость мотивирован инспекцией тем, что спорную воздушную перевозку фактически осуществляло не общество, а открытое акционерное общество «АК «ЛИИ имени М.М. Громова», являвшееся эксплуатантом воздушного судна. На основании подпункта 4 пункта 1 статьи 164 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — Кодекс) услуги последнего обложению налогом на добавленную стоимость по налоговой ставке 18 процентов не подлежат. Поэтому налог на добавленную стоимость, уплаченный обществом эксплуатанту по ненадлежащей налоговой ставке, не может быть предъявлен к возмещению из бюджета.



## Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 7/2008

Общество оспорило в арбитражном суде решение инспекции в названной части, считая себя перевозчиком и ссылаясь на оформление авиабилетов на его бланках с указанием на них его кода перевозчика.

Суд первой инстанции заявленные обществом требования удовлетворил, признав, что именно общество заключило с пассажирами договоры перевозки и, следовательно, оказало им услугу по перевозке с использованием воздушного судна другой авиакомпании. Суд апелляционной инстанции с этим выводом согласился.

Отменяя упомянутые судебные акты, суд кассационной инстанции указал: общество, не являясь эксплуатантом воздушного судна, использовавшегося для перевозки, в силу статьи 100 Воздушного кодекса Российской Федерации не может быть признано перевозчиком. По условиям договора о взаимном резервировании от 06.07.2006 № 40/ч-06/ЕЗ-06-Д652 перевозка пассажиров, багажа и грузов была обязанностью лица, предоставившего воздушное судно. Счет-фактура, неправомерно предъявленный и оплаченный за услуги воздушной перевозки с налогом на добавленную стоимость по ставке 18 процентов, на основании статьи 169 Кодекса не может являться основанием для предъявления этого налога к вычету и возмещению из бюджета.

Однако судом кассационной инстанции не учтено следующее.

В соответствии с подпунктом 4 пункта 1 статьи 164 Кодекса услуги по перевозке пассажиров подлежат обложению налогом на добавленную стоимость по налоговой ставке 0 процентов при условии, что пункт отправления или пункт назначения пассажиров расположен за пределами территории Российской Федерации.

Факт выполнения спорного авиарейса по маршруту Москва — Гянджа (Азербайджанская Республика) — Москва материалами дела подтвержден и инспекцией не оспаривался. Таким образом, услуги международной воздушной перевозки пассажирам оказаны.

Необходимые разрешения, лицензии на осуществление воздушных перевозок и сертификаты эксплуатанта имеются как у общества, так и у открытого акционерного общества «АК «ЛИИ имени М.М.Громова», каждое из которых может заключать договоры воздушной перевозки и выступать по ним перевозчиком.

Согласно положениям статьи 786 Гражданского кодекса Российской Федерации по договору перевозки пассажира перевозчик обязуется перевезти его в пункт назначения, а пассажир обязуется уплатить установленную плату за проезд. Заключение договора перевозки удостоверяется билетом.

Статьи 103 и 105 Воздушного кодекса Российской Федерации также предусматривают обязанность перевозчика перевезти пассажира воздушного судна в пункт назначения с предоставлением ему места на воздушном судне в силу договора воздушной перевозки, который удостоверяется билетом.

## Постановления Президиума

Правила международных воздушных перевозок пассажиров, багажа и грузов, утвержденные Министерством гражданской авиации СССР 03.01.1986 № 1/И и действовавшие в 2006 году, определяли перевозчика как авиационное предприятие, которое выдает перевозочный документ и осуществляет либо обязуется осуществить международную воздушную перевозку в соответствии с таким документом, а также предоставляет или обязуется предоставить обслуживание, связанное с этой перевозкой.

Как видно из представленных в дело копий авиабилетов, они оформлены на бланках общества с указанием именно его кода перевозчика.

Таким образом, обязательство оказать пассажирам услуги по перевозке возникло у общества и им же выполнено. Для оказания услуг перевозки общество, помимо фрахтования воздушного судна, организовало обеспечение рейса топливом, аэронавигационным и наземным обслуживанием и понесло соответствующие расходы.

Сумма, в отношении которой обществу отказано в применении налоговой ставки 0 процентов по налогу на добавленную стоимость (481 133 рубля), представляет собой плату, полученную с пассажиров за оказанные им услуги по международной воздушной перевозке.

Что касается открытого акционерного общества «АК «ЛИИ имени М.М.Громова», то оно договоров перевозки с пассажирами не заключало и услуг по перевозке им не оказывало. Оно осуществляло эксплуатацию воздушного судна, выполняя обязательства перед обществом по предоставлению воздушного судна с экипажем для выполнения конкретного авиарейса по договору о взаимном резервировании от 06.07.2006 № 40/ч-06/ЕЗ-06-Д652. Открытое акционерное общество «АК «ЛИИ имени М.М.Громова» получило за выполнение авиарейса не плату с пассажиров за услуги по перевозке, а плату от общества за фрахт воздушного судна с экипажем, составившую 962 000 рублей, включая 146 745 рублей 76 копеек налога на добавленную стоимость.

В установленном пункте 1 статьи 164 Кодекса перечне услуг, облагаемых налогом на добавленную стоимость по налоговой ставке 0 процентов, услуги по предоставлению во фрахт воздушных судов не содержатся.

Следовательно, открытое акционерное общество «АК «ЛИИ имени М.М. Громова», предоставив другому лицу воздушное судно с экипажем для выполнения международного авиарейса, не вправе получить за свои услуги налоговую ставку 0 процентов по налогу на добавленную стоимость.

Нельзя согласиться и с доводом суда кассационной инстанции о том, что перевозчиком может быть признан только эксплуатант конкретного воздушного судна, на котором осуществлялась перевозка.

В силу статьи 100 Воздушного кодекса Российской Федерации в редакции, действовавшей в 2006 году, перевозчиком считался эксплуатант, который име-

## Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 7/2008

ет лицензию на осуществление воздушной перевозки пассажиров, багажа, грузов или почты на основании договора воздушной перевозки. С 2007 года перевозчиком признается эксплуатант, осуществляющий воздушные перевозки пассажиров, багажа, грузов или почты и имеющий лицензию на осуществление подлежащего лицензированию в соответствии с законодательством Российской Федерации вида деятельности в области авиации.

На основании пункта 3 статьи 61 Воздушного кодекса Российской Федерации эксплуатантом является гражданин или юридическое лицо, имеющие воздушное судно на праве собственности, на условиях аренды или на ином законном основании, использующие указанное воздушное судно для полетов и имеющие сертификат (свидетельство) эксплуатанта.

Таким образом, Воздушный кодекс Российской Федерации не требует, чтобы лицо, выступающее перевозчиком в отношениях с пассажирами, совпадало с эксплуатантом конкретного воздушного судна, отвечающим летным предписаниям и фактически выполняющим авиарейс.

Из такого же понимания названных положений Воздушного кодекса Российской Федерации исходят и федеральные правила «Общие правила воздушных перевозок пассажиров, багажа, грузов и требования к обслуживанию пассажиров, грузоотправителей, грузополучателей», утвержденные приказом Министерства транспорта Российской Федерации от 28.06.2007 № 82, согласно которым перевозчик организует, обеспечивает и выполняет перевозку пассажиров, багажа, груза и вправе передать обязанности или часть их по договору воздушной перевозки другому перевозчику, являясь ответственным за его действия (бездействие) перед пассажиром, грузоотправителем, грузополучателем и выполнение договора воздушной перевозки пассажира, договора воздушной перевозки груза (пункт 6 раздела 1).

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

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

**ПОСТАНОВИЛ:**

постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 28.09.2007 по делу № А40-1627/07-126-12 Арбитражного суда города Москвы отменить.

Решение Арбитражного суда города Москвы от 21.03.2007 и постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 21.06.2007 по указанному делу оставить без изменения.

*Председательствующий Е.Ю. Валявина*

## Обложение НДС по ставке 0 процентов

Для реализации права на применение налоговой ставки 0 процентов по операциям с драгоценными металлами, предусмотренным подпунктом 6 пункта 1 статьи 164 Налогового кодекса Российской Федерации, пользователям недр надлежит представлять налоговому органу наряду с договором купли-продажи документы, подтверждающие передачу банку драгоценных металлов непосредственно в виде слитков. При отсутствии таких документов пользователь недр уплачивает налог на добавленную стоимость с предварительной оплаты, полученной от покупателя.

### **ПОСТАНОВЛЕНИЕ Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 12044/07 Москва, 8 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., Завьяловой Т.В., Иванниковой Н.П., Козловой А.С., Козловой О.А., Першутова А.Г., Поповченко А.А., Сарбаша С.В., Слесарева В.Л., Юхнея М.Ф. —

рассмотрел заявление закрытого акционерного общества «Артель старателей «Кузнецкая» о пересмотре в порядке надзора решения Арбитражного суда Республики Хакасия от 28.04.2007 по делу № А74-240/2007 и постановления Федерального арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 01.08.2007 по тому же делу.

В заседании принял участие представитель Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 1 по Республике Хакасия (заинтересованного лица) — Лебедев А.В.

Заслушав и обсудив доклад судьи Поповченко А. А., а также объяснения представителя Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 1 по Республике Хакасия, Президиум установил следующее.

Межрайонной инспекцией ФНС России № 1 по Республике Хакасия (далее — инспекция) по результатам камеральной налоговой проверки налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость по налоговой ставке 0 процентов за второй квартал 2006 года, представленной закрытым акционерным обществом «Артель старателей «Кузнецкая» (далее — общество), принято решение от 16.10.2006 № 10109 о привлечении общества к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения, предусмотренного пунктом 1 статьи 122 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — Кодекс), в виде взыскания штрафа, а также о доначислении ему налога на добавленную стоимость и начислении пеней.

## Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 7/2008

Общество обратилось в Арбитражный суд Республики Хакасия с требованием о признании недействительным данного решения инспекции.

Инспекция предъявила встречное требование о взыскании с общества названной суммы штрафа, так как, по ее мнению, обществом не подтверждена обоснованность применения налоговой ставки 0 процентов по налогу на добавленную стоимость, установленной подпунктом 6 пункта 1 статьи 164 Кодекса в отношении операций по реализации драгоценных металлов банкам, и не представлены документы (их копии), определенные подпунктом 2 пункта 8 статьи 165 Кодекса, подтверждающие передачу обществом химически чистого золота открытому акционерному обществу «Акционерный коммерческий банк «Банк Хакасии» (далее — банк). При отсутствии необходимых документов общество обязано было уплатить налог на добавленную стоимость с 1 756 728 рублей 47 копеек, полученных от банка во втором квартале 2006 года. Поскольку данная обязанность обществом не выполнена, к нему подлежат применению налоговые санкции.

Решением Арбитражного суда Республики Хакасия от 28.04.2007 обществу в удовлетворении требования отказано; встречное заявление инспекции удовлетворено частично: уменьшен размер взыскиваемого с общества штрафа до 53 595 рублей 11 копеек.

Федеральный арбитражный суд Восточно-Сибирского округа постановлением от 01.08.2007 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 отменить их, ссылаясь на неприменение судами норм Гражданского кодекса Российской Федерации и Федерального закона от 26.03.1998 № 41-ФЗ «О драгоценных металлах и драгоценных камнях», регулирующих правоотношения по переходу права собственности и подлежащих применению к операциям с золотом между обществом и банком, а также на неправильное применение судами норм налогового законодательства, касающихся применения налоговой ставки 0 процентов при исчислении налога на добавленную стоимость.

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

Проверив обоснованность доводов, изложенных в заявлении, отзыве на него и выступлении присутствующего в заседании представителя инспекции, Президиум считает, что оспариваемые решение суда первой инстанции и постановление суда кассационной инстанции подлежат оставлению без изменения по следующим основаниям.

Как установлено судами и подтверждается материалами дела, общество (продавец), имеющее лицензию на право пользования недрами и осуществляющее отработку россыпного месторождения золота, заключило с банком (покупате-

## Постановления Президиума

лем) договор купли-продажи от 27.04.2006 № 01/06, на основании которого первое приняло на себя обязательство продать второму добытое золото пробы не ниже 99,99 процента в слитках, соответствующих требованиям ГОСТа 28058-89 «Золото в слитках», а банк — произвести его оплату. По условиям договора обществом принята на себя обязанность передавать добываемое золото открытому акционерному обществу «Красноярский завод цветных металлов имени В.Н. Гулидова» (далее — ОАО «Красцветмет», аффинажный завод, завод). С момента уведомления банка о принятии золота аффинажным заводом оно признается принадлежащим покупателю (пункт 1.7 договора). Общество также обязано обеспечить передачу заводом банку золота в слитках партиями в установленных продавцом размерах к определенной дате (пункт 2.1 договора), а банк обязан по мере формирования стандартных (мерных) слитков принять их на заводе и оплатить обществу. Договором банку предоставлено право производить предварительную оплату золота, передаваемого обществом на аффинажный завод, в размере, составляющем определенный процент от стоимости сдаваемой на аффинаж партии золота.

Согласно актам от 19.06.2006 № 11204 и от 26.06.2006 № 11636 на приемку сырья и реестрам на его сдачу общество во исполнение договорного обязательства перед банком передало на аффинажный завод первичное и вторичное сырье, содержащее драгоценные металлы. Банк 28.04.2006, 20.06.2006 и 26.06.2006 перечислил обществу 1 756 728 рублей 47 копеек в счет оплаты полученного заводом минерального сырья, содержащего золото.

Общество 17.07.2006 представило в инспекцию налоговую декларацию по налогу на добавленную стоимость по налоговой ставке 0 процентов за второй квартал 2006 года, приложив к пакету документов договор купли-продажи от 27.04.2006 № 01/06, договор на выполнение работ по аффинажу и изготовлению слитков от 24.04.2006 № 762/06, заключенный с ОАО «Красцветмет», реестры на сдачу обществом первичного сырья и акты его приемки заводом от 19.06.2006 и от 20.06.2006, описи-накладные, расчеты-паспорта по описям-накладным на основе данных химического анализа сырья и документы, отражающие движение денежных средств по счету общества. При этом в разделе 2 декларации «Расчет суммы налога по операциям при реализации товаров (работ, услуг), применение налоговой ставки 0 процентов по которым подтверждено» указаны налоговая база в размере 1 756 728 рублей 47 копеек и 740 946 рублей налоговых вычетов.

По результатам камеральной налоговой проверки представленных обществом документов инспекцией 16.10.2006 приняты два решения. Решением № 211/64 применение обществом налоговой ставки 0 процентов по операциям при реализации товаров (работ, услуг) признано необоснованным, в возмещении 740 946 рублей налога на добавленную стоимость отказано. Решением № 10109, оспоренным в настоящем деле, общество за совершение налогового правонарушения привлечено к налоговой ответственности в виде взыскания 62 939 рублей 19 копеек штрафа, ему доначислено 316 211 рублей налога на добавленную стоимость и начислено 8 263 рубля 49 копеек пеней.

Привлекая общество к налоговой ответственности на основании пункта 1 статьи 122 Кодекса за неуплату налога на добавленную стоимость за второй квартал 2006 года, инспекция исходила из того, что обществом не подтверждена обоснованность применения налоговой ставки 0 процентов по операции, в отношении которой им получено 1 756 728 рублей 47 копеек предварительной оплаты, с указанной суммы следовало исчислить и уплатить налог на добавленную стоимость по налоговой ставке 18 процентов.

Суд первой инстанции, исследовав и оценив доказательства по делу, пришел к такому выводу. Ссылка общества на положения пункта 1.7 договора купли-продажи о признании участниками договора моментом перехода права собственности на золото к банку момента передачи обществом аффинажному заводу сырья, содержащего драгоценные металлы, не может быть принята во внимание, поскольку предметом договора является не добытое обществом минеральное сырье, а химически чистое золото в слитках.

Суд обоснованно указал в решении, что банк с учетом специальной правоспособности и в соответствии с пунктами 2.2 и 7.1 положения «О совершении кредитными организациями операций с драгоценными металлами на территории Российской Федерации и порядке проведения банковских операций с драгоценными металлами», утвержденного приказом Центрального банка Российской Федерации от 01.11.1996 № 02-400, наделен правом приобретения золота только в слитках, которых не было у общества в момент принятия заводом минерального сырья, содержащего драгоценные металлы, а также на наличие в договоре купли-продажи соглашения о подтверждении получения банком золота двухсторонним актом приемки-передачи золота в слитках и актом по его количеству и качеству, которых у общества на момент подачи упомянутой налоговой декларации не имелось.

Согласно подпункту 6 пункта 1 статьи 164 Кодекса обложение налогом на добавленную стоимость производится по налоговой ставке 0 процентов при реализации драгоценных металлов налогоплательщиками, осуществляющими их добычу, Государственному фонду драгоценных металлов и драгоценных камней Российской Федерации, фондам драгоценных металлов и драгоценных камней субъектов Российской Федерации, Центральному банку Российской Федерации, банкам.

Для подтверждения обоснованности применения данной налоговой ставки и применения налогового вычета при реализации товаров, предусмотренных названной нормой права, налогоплательщики в соответствии с пунктом 8 статьи 165 Кодекса представляют в налоговые органы контракт (копию контракта) на реализацию драгоценных металлов или драгоценных камней и документы (их копии), подтверждающие передачу драгоценных металлов или драгоценных камней Государственному фонду драгоценных камней Российской Федерации, Центральному банку Российской Федерации, банкам.

Поскольку при подаче налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость по налоговой ставке 0 процентов за второй квартал 2006 года общество не представило инспекции документы, подтверждающие передачу банку дра-

## Постановления Президиума

гоценного металла в виде слитков в данный налоговый период, как это предусмотрено договором, суды первой и кассационной инстанций правомерно отказали ему в удовлетворении заявленного требования.

Правильными являются выводы судов первой и кассационной инстанций о несостоятельности доводов общества о том, что по смыслу пункта 9 статьи 154 Кодекса авансовые платежи, поступившие на счет общества по предстоящим поставкам драгоценных металлов, не включаются в налоговую базу по налогу на добавленную стоимость, так как согласно этой правовой норме, действовавшей на момент рассмотрения спора, суммы оплаты или частичной оплаты, полученные в счет предстоящих поставок драгоценных металлов, не включаются в налоговую базу до момента ее определения с учетом особенностей, предусмотренных статьей 167 Кодекса.

Статьей 167 Кодекса особенности установления момента определения налоговой базы при реализации драгоценных металлов в соответствии с подпунктом 6 пункта 1 статьи 164 Кодекса не предусмотрены, в связи с чем моментом ее определения являлся день оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок, то есть полученные обществом во втором квартале 2006 года суммы подлежали включению в налоговую базу.

Таким образом, доводы, приведенные обществом в заявлении о пересмотре судебных актов в порядке надзора, о том, что установленное обществом и банком в договоре купли-продажи золота условие о передаче обществом права собственности на золото в виде слитков в момент уведомления банка о получении аффинажным заводом минерального сырья не противоречит положениям статьи 224 Гражданского кодекса Российской Федерации и что суммы полученной им предварительной оплаты не включаются в налоговую базу, не могут служить основанием к отмене оспариваемых судебных актов, поскольку указанное условие не может быть признано отвечающим требованиям действующего законодательства.

При названных обстоятельствах суды первой и кассационной инстанций правомерно отказали обществу в удовлетворении его требования, поэтому оспариваемые судебные акты подлежат оставлению без изменения.

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

**ПОСТАНОВИЛ:**

решение Арбитражного суда Республики Хакасия от 28.04.2007 по делу № А74-240/2007 и постановление Федерального арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 01.08.2007 по тому же делу оставить без изменения.

Заявление закрытого акционерного общества «Артель старателей «Кузнецкая» оставить без удовлетворения.

*Председательствующий А.А. Иванов*



Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 7/2008

## Основания освобождения от уплаты акциза на нефтепродукты

Получение собственником сырья, имеющим свидетельство о регистрации лица, совершающего операции с нефтепродуктами, в качестве готовой продукции прямогонного бензина, произведенного из этого сырья на основе договора переработки, и в дальнейшем (до срока уплаты акциза) поместившего его под таможенный режим экспорта и представившего в налоговый орган поручительство банка (банковскую гарантию), освобождается от уплаты акциза в соответствии с положениями Налогового кодекса Российской Федерации, действовавшими до 01.01.2007.

### **ПОСТАНОВЛЕНИЕ Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 17064/07 Москва, 22 апреля 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., Вышняк Н.Г., Завьяловой Т.В., Зориной М.Г., Иванниковой Н.П., Исайчева В.Н., Козловой А.С., Козловой О.А., Никифорова С.Б., Першутова А.Г., Юхнея М.Ф. —

рассмотрел заявление закрытого акционерного общества «ТРИР» о пересмотре в порядке надзора постановления Федерального арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 06.11.2007 по делу № А19-379/07-20 Арбитражного суда Иркутской области.

В заседании приняли участие представители:

от заявителя — закрытого акционерного общества «ТРИР» — Дорогань С.А., Кучер О.Г., Ястребов И.С.;

от Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам по Иркутской области — Власова Т.А., Томаш М.Н.

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

Закрытое акционерное общество «ТРИР» (далее — общество) обратилось в Арбитражный суд Иркутской области с заявлением о признании недействительным решения Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам по Иркутской области и Усть-Ордынскому Бурятскому автономному округу (далее — инспекция) от 08.12.2006 № 12-

## Постановления Президиума

19.3/8, вынесенного по результатам камеральной проверки уточненной налоговой декларации по акцизам за нефтепродукты за июнь 2006 года. Названным решением общество привлечено к налоговой ответственности по пункту 1 статьи 122 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — Кодекс) в виде взыскания 510 062 рублей штрафа, ему доначислено 2 550 309 рублей акциза, проведен зачет 1 136 487 рублей подлежащего возмещению акциза в счет уплаты доначисленного акциза, предложено уплатить 1 413 822 рубля акциза и 726 844 рубля пеней.

Основанием для вынесения этого решения явились выводы инспекции о том, что общество неправомерно указало в уточненной налоговой декларации в качестве объема, освобожденного от уплаты акциза, 959,845 тонны прямогонного бензина (далее — нефтепродукты), не отгруженного на экспорт в июне 2006 года, что привело к занижению суммы акциза, подлежащей уплате в бюджет.

По мнению инспекции, от уплаты акциза в связи с представлением банковской гарантии может освобождаться только тот объем нефтепродуктов, который реализован в текущем периоде на экспорт, в связи с чем общество правомерно не уплатило акциз, исчисленный с 4722,267 тонны нефтепродуктов, реализованных на экспорт в июне 2006 года, и должно было уплатить акциз, исчисленный с 959,845 тонны нефтепродуктов, не реализованных на экспорт в июне того же года.

Решением Арбитражного суда Иркутской области от 26.02.2007 заявленные требования удовлетворены.

Постановлением Четвертого арбитражного апелляционного суда от 10.05.2007 решение суда первой инстанции оставлено без изменения.

Суды первой и апелляционной инстанций пришли к выводу о том, что операция по реализации нефтепродуктов, приобретенных обществом в собственность и в дальнейшем помещенных им под таможенный режим экспорта при представлении банковской гарантии, не подлежит обложению акцизом независимо от периода вывоза нефтепродуктов, поскольку налоговое законодательство не содержит условия о необходимости вывоза нефтепродуктов за пределы Российской Федерации в том же налоговом периоде, в котором нефтепродукты приобретены.

Судами учтено, что до подачи 08.09.2006 уточненной налоговой декларации по акцизам за июнь 2006 года обществом представлена в инспекцию банковская гарантия от 07.09.2006, которая обеспечивала уплату 15 100 000 рублей акцизов гарантом (закрытым акционерным обществом «Номос-БАНК») в случае непредставления обществом в инспекцию документов, подтверждающих факт экспорта подакцизных товаров в течение 180 дней со дня вывоза подакцизных товаров в таможенном режиме экспорта, и неуплаты обществом акциза и (или) пеней.

Поскольку нефтепродукты, оприходованные в июне 2006 года, были полностью реализованы на экспорт в июне и июле того же года, а в инспекцию была

## Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 7/2008

представлена банковская гарантия в отношении всей суммы начисленного акциза, у общества, по мнению судов, имелись законные основания считать весь объем нефтепродуктов освобожденным от уплаты акциза и отразить это в уточненной налоговой декларации за июнь 2006 года.

Федеральный арбитражный суд Восточно-Сибирского округа постановлением от 06.11.2007 решения первой и постановления апелляционной инстанций отменил, решение инспекции признал незаконным в части доначисления 1 328 501 рубля акциза, начисления 724 412 рублей пеней и взыскания 492 998 рублей штрафа. В остальной части в удовлетворении заявленных требований отказано.

Отказывая обществу в удовлетворении части заявленных требований, суд кассационной инстанции исходил из того, что общество для освобождения от уплаты акциза обязано не только представить банковскую гарантию, но и экспортировать нефтепродукты в том же налоговом периоде, в котором они получены (оприходованы). По мнению этого суда, операция по получению нефтепродуктов в июне 2006 года в части объема, отгруженного в таможенном режиме экспорта в июле того же года, подлежала обложению акцизом, несмотря на наличие банковской гарантии.

В заявлении, поданном в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации, о пересмотре постановления суда кассационной инстанции в порядке надзора общество просит отменить этот судебный акт, ссылаясь на нарушение им единообразия в толковании и применении арбитражными судами норм права и указывая на то, что положения статей 183 и 184 Кодекса не устанавливают в качестве условия для освобождения от уплаты акциза обязанность вывоза нефтепродуктов в режиме экспорта в том же налоговом периоде, в котором они получены.

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

Проверив обоснованность доводов, изложенных в заявлении, отзыве на него и выступлениях присутствующих в заседании представителей участвующих в деле лиц, Президиум считает, что оспариваемое постановление суда кассационной инстанции в части отказа в признании недействительным решения инспекции подлежит отмене по следующим основаниям.

Как установлено судами, нефтепродукты, оприходованные обществом в июне 2006 года, были реализованы на экспорт в июне и июле того же года.

До истечения срока уплаты акциза (25.09.2006) общество представило в инспекцию банковскую гарантию от 07.09.2006, которая обеспечивала уплату акцизов и соответствующей суммы пеней в случае непредставления им в установленный срок надлежащих документов, подтверждающих факт экспорта подакцизных товаров, а также 08.09.2006 представило уточненную налоговую декларацию по акцизам за июнь 2006 года, согласно которой полученные (оп-

## Постановления Президиума

риходованные) в том же месяце нефтепродукты освобождаются от уплаты акциза в связи с представлением банковской гарантии.

Кроме того, 21.09.2006 в подтверждение экспорта нефтепродуктов обществом в соответствии с пунктом 7 статьи 198 Кодекса представлены в инспекцию все необходимые документы.

Кодекс в редакции, действовавшей в рассматриваемый период, предусматривал следующее.

Операция по получению собственником сырья и материалов, имеющим свидетельство о регистрации лица, совершающего операции с нефтепродуктами, в качестве готовой продукции нефтепродуктов, произведенных из этого сырья и материалов на основе договора переработки, является объектом налогообложения (подпункт 3 пункта 1 статьи 182 Кодекса).

Такие операции с нефтепродуктами, в дальнейшем помещенными под таможенный режим экспорта, освобождаются от налогообложения (подпункт 4 пункта 1 статьи 183 Кодекса).

Освобождение указанных операций от налогообложения производится в соответствии со статьей 184 Кодекса. Пунктом 1 этой статьи установлено, что освобождение от налогообложения операций, предусмотренных подпунктом 4 пункта 1 статьи 183 Кодекса, производится только при вывозе подакцизных товаров за пределы территории Российской Федерации в таможенном режиме экспорта.

Согласно абзацам третьему и четвертому пункта 2 статьи 184 Кодекса налогоплательщик освобождается от уплаты акциза, начисленного по таким операциям, в части акциза, приходящегося на нефтепродукты, в дальнейшем помещенные под таможенный режим экспорта, реализованные за пределы территории Российской Федерации, в порядке, определенном этой статьей, при представлении в налоговый орган поручительства банка в соответствии со статьей 74 Кодекса или банковской гарантии. Такое поручительство банка (банковская гарантия) должно (должна) предусматривать обязанность банка уплатить сумму акциза и соответствующие пени в случае непредставления в порядке и в сроки, которые установлены пунктом 7 статьи 198 Кодекса, налогоплательщиком документов, подтверждающих факт экспорта подакцизных нефтепродуктов, и неуплаты им акциза и (или) пеней.

В силу абзаца четвертого пункта 2 статьи 204 Кодекса для налогоплательщиков, имеющих только свидетельство о регистрации лица, совершающего операции по оптовой реализации, сроком уплаты акциза по прямогонному бензину является 25-е число третьего месяца, следующего за истекшим налоговым периодом, при условии ведения раздельного учета объема реализации указанной продукции.

## Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 7/2008

Как следует из приведенных норм Кодекса, в них не содержится условие о необходимости вывоза нефтепродуктов за пределы территории Российской Федерации в том же налоговом периоде, в котором была совершена операция по их получению (оприходованию). Это позволяет сделать вывод о том, что нефтепродукты, помещенные обществом под таможенный режим экспорта, при наличии банковской гарантии не подлежат налогообложению, независимо от их вывоза в следующем месяце после получения.

Следовательно, суды первой и апелляционной инстанций на основании установленных обстоятельств дела пришли к правильным выводам и приняли правомерные судебные акты, судом же кассационной инстанции необоснованно частично отменены эти судебные акты и отказано в удовлетворении заявленного требования о признании решения инспекции недействительным в полном объеме.

При таких условиях оспариваемое постановление суда кассационной инстанции нарушает единообразие в толковании и применении арбитражными судами норм права и в соответствии с пунктом 1 статьи 304 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации подлежит 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 Федерального арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 06.11.2007 по делу № А19-379/07-20 Арбитражного суда Иркутской области в части отказа в удовлетворении требования закрытого акционерного общества «ТРИР» о признании недействительным решения Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам по Иркутской области и Усть-Ордынскому Бурятскому автономному округу от 08.12.2006 № 12-19.3/8 отменить.

В отмененной части решение Арбитражного суда Иркутской области от 26.02.2007 и постановление Четвертого арбитражного апелляционного суда от 10.05.2007 по указанному делу оставить без изменения.

В остальной части постановление Федерального арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 06.11.2007 оставить без изменения.

*Председательствующий А.А. Иванов*