

Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 8/2008

## ПРИМЕНЕНИЕ НАЛОГОВОГО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА

### Обоснованность налоговой выгоды

Суд обязан проверить и исследовать, а инспекция документально подтвердить как свои доводы относительно возможности влияния взаимозависимости между обществом и поставщиками на ценообразование в сделках купли-продажи товара, так и сведения о неуплате либо неполной уплате налоговых отчислений.

### ПОСТАНОВЛЕНИЕ Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 13797/07 Москва, 4 марта 2008 г.

Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в составе:

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

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

рассмотрел заявление общества с ограниченной ответственностью «Экспо» о пересмотре в порядке надзора решения суда первой инстанции от 25.04.2007, постановления суда апелляционной инстанции от 05.06.2007 Арбитражного суда Амурской области по делу № А04-418/07-9/57 и постановления Федерального арбитражного суда Дальневосточного округа от 20.08.2007 по тому же делу.

В заседании приняли участие представители Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 1 по Амурской области — Белавская Х.К., Туровец Н.И.

Заслушав и обсудив доклад судьи Нешатаевой Т.Н., а также выступления представителей участвующего в деле лица, Президиум установил следующее.

Обществом с ограниченной ответственностью «Экспо» (далее — общество «Экспо», общество) были заключены договоры купли-продажи от 20.10.2004 № 02-В с обществом с ограниченной ответственностью «Виза» (далее — общество «Виза»; поставщик) и от 30.11.2005 № 1/2-ВК с закрытым акционерным обществом «Восток — Кипр» (далее — общество «Восток — Кипр»; поставщик), согласно которым общество «Экспо» приобрело пиловочник круглый хвойных пород на условиях «франко-вагон» станция отправления.

## Постановления Президиума

Реализацию данного товара на экспорт общество «Экспо» осуществляло на основании внешнеэкономических контрактов от 01.10.2004 № HLSF-121-136-L с Суйфэньхэйской торгово-экспортной компанией «Лунцзян-Шаньянь», от 05.12.2005 № HLSF-663-20 с Суйфэньхэйской торгово-экспортной компанией «Хэйбо» и от 29.05.2006 № HLSF-727 с Суйфэньхэйской торгово-экспортной компанией «Юань Чан».

Совершив экспортные операции, общество «Экспо» 06.10.2006 представило в инспекцию уточненную налоговую декларацию по налогу на добавленную стоимость по налоговой ставке 0 процентов за сентябрь 2006 года, в которой заявило к налоговому вычету 409 829 рублей этого налога, уплаченного поставщикам при приобретении товара, подтвердив согласно статье 165 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — Кодекс) свое право на получение возмещения при налогообложении по налоговой ставке 0 процентов необходимыми документами.

По результатам проведения камеральной налоговой проверки данной декларации инспекция решением от 27.12.2006 № 473 отказала обществу «Экспо» в возмещении налога на добавленную стоимость в указанной сумме в связи с взаимозависимостью участников сделок купли-продажи, наличием между обществом «Экспо» и его поставщиками схемы незаконного возмещения названного налога из федерального бюджета и необоснованностью получения обществом налоговой выгоды. При этом документы, подтверждающие факты совершения обществом экспортных сделок и их соответствие требованиям статьи 165 Кодекса, инспекцией были приняты.

Не согласившись с указанным решением инспекции, общество «Экспо» обратилось в Арбитражный суд Амурской области с заявлением о признании его недействительным и обязанности инспекции возместить 409 829 рублей налога на добавленную стоимость.

Решением суда первой инстанции от 25.04.2007 обществу в удовлетворении требований отказано.

Постановлением суда апелляционной инстанции от 05.06.2007 решение суда первой инстанции оставлено без изменения.

Федеральный арбитражный суд Дальневосточного округа постановлением от 20.08.2007 решение суда первой инстанции и постановление суда апелляционной инстанции оставил без изменения.

При вынесении перечисленных судебных актов суды пришли к выводу об отсутствии у общества «Экспо» права на возмещение налога на добавленную стоимость из бюджета ввиду необоснованного получения им налоговой выгоды при совершении сделок купли-продажи с участием взаимозависимых лиц, поскольку экспортер и организации-поставщики являются взаимозависимыми лицами; расчетные счета поставщиков и общества «Экспо» открыты в одном банке, фактически все предприятия — поставщики общества суще-

## Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 8/2008

ствуют за счет полученных от него средств, расположены в одном здании, не уплачивают налоги в бюджет. Суды также сочли, что представление в инспекцию надлежащим образом оформленных документов, соответствующих требованиям статьи 165 Кодекса, само по себе не является основанием для предоставления обществу налогового вычета.

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

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

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

Рассматривая спор и отказывая обществу «Экспо» в удовлетворении заявленных требований, суды установили, что общество выполнило требования пункта 1 статьи 165 Кодекса, представив пакет документов, подтверждающих право на применение им налоговой ставки 0 процентов по налогу на добавленную стоимость. Факты совершения обществом экспортных операций и уплаты данного налога в составе стоимости приобретаемого товара российским поставщикам по предъявленным счетам-фактурам инспекцией в судебных заседаниях не оспаривались.

При этом следует учитывать, что действия общества предполагаются экономически оправданными и законными, если иное инспекцией не доказано.

Инспекция, отказывая обществу в возмещении налога на добавленную стоимость, не проверила документы, подтверждающие его право на налоговый вычет, и не привела доказательств невозможности предоставления ему вычета.

Положения статьи 176 Кодекса находятся во взаимосвязи с положениями статей 171, 172 Кодекса и предполагают возможность возмещения налога из бюджета при наличии реального осуществления хозяйственных операций с товарами, в связи с приобретением которых заявлено возмещение. Налоговый орган не вправе отказать налогоплательщику в возмещении налога на добавленную стоимость по мотиву недоказанности или неправомерности применения налоговых вычетов, не истребовав и не проверив соответствующие документы, предусмотренные статьей 172 Кодекса.

В данном деле такие документы инспекцией не запрашивались и не исследовались.

## Постановления Президиума

Инспекция отказала обществу «Экспо» в возмещении налога на добавленную стоимость в связи с его участием в сделках с взаимозависимыми лицами, которые могли оказать влияние на условия или экономические результаты деятельности общества.

Предметом доказывания в этом случае являются обстоятельства, при которых налоговая выгода может быть признана необоснованной. Наличие таких обстоятельств, свидетельствующих о возможных нарушениях налогоплательщиком условий подтверждения права на возмещение налога на добавленную стоимость из бюджета, должно подтверждаться допустимыми и относимыми доказательствами, отсутствующими в настоящем деле.

При установлении взаимозависимости участников сделок остался неподтвержденным факт влияния взаимозависимых лиц на условия или экономические результаты деятельности общества и его поставщиков. Проверка рыночной цены на реализуемый товар и уровня ее отклонения от цены, указанной в упомянутых договорах купли-продажи, инспекцией не проводилась.

Суды, установив факт взаимозависимости между контрагентами по сделкам, не проверили, могли ли сделки взаимозависимых лиц привести к нерыночному ценообразованию в целях необоснованного возмещения налога на добавленную стоимость из бюджета.

Кроме того, как следует из оспариваемого решения инспекции, отказ в предоставлении обществу «Экспо» возмещения налога на добавленную стоимость из бюджета обосновывается несоразмерностью объемов возмещения налоговым отчислениям, уплаченным в бюджет его поставщиками. При этом соответствующие счета-фактуры инспекцией не запрашивались и не проверялись.

Между тем из представленных инспекцией выписок по налоговым обязательствам поставщиков следует, что с момента поставки обществу «Экспо» товара (с 01.06.2006 по 30.06.2006) по сентябрь 2006 года обществом «Восток — Кипр» было уплачено 37 200 рублей налога на добавленную стоимость, обществом «Виза» — 870 772 рубля, и по данным инспекции у поставщиков на 01.01.2007 имелась излишне уплаченная в бюджет сумма налога на добавленную стоимость.

Расчет уплаченных поставщиками сумм налога на добавленную стоимость был произведен инспекцией за период с января по сентябрь 2006 года, тогда как предметом спора в настоящем деле является возмещение суммы данного налога только за сентябрь этого года.

Кроме того, к анализу помимо сведений о налоге на добавленную стоимость привлечены сведения по уплате единого социального налога, страховых взносов и налога на доходы физических лиц. Однако эти сведения не могут являться доказательствами в настоящем споре.

Таким образом, суды не проверили и не исследовали, а инспекция документально не подтвердила как свои доводы относительно возможности влияния

Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 8/2008

взаимозависимости между обществом и поставщиками на ценообразование в сделках купли-продажи товара, так и сведения о неуплате либо неполной уплате налоговых отчислений.

Отказывая обществу «Экспо» в признании недействительным решения инспекции и возмещении суммы налога на добавленную стоимость из бюджета, суды нарушили положения статей 64 и 67 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации.

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

Дело подлежит направлению на новое рассмотрение в суд первой инстанции.

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 суда первой инстанции от 25.04.2007, постановление суда апелляционной инстанции от 05.06.2007 Арбитражного суда Амурской области по делу № А04-418/07-9/57 и постановление Федерального арбитражного суда Дальневосточного округа от 20.08.2007 по тому же делу отменить.

Дело направить на новое рассмотрение в Арбитражный суд Амурской области.

*Председательствующий А.А. Иванов*

## **Срок привлечения к налоговой ответственности**

Дело о взыскании пеней, начисленных на ранее взысканную задолженность по страховым взносам на обязательное пенсионное страхование, направлено на новое рассмотрение для проверки расчета пеней с учетом срока давности, включающего трехмесячный срок на предъявление требования, срок на его добровольное исполнение и шестимесячный срок для обращения в арбитражный суд.

### **ПОСТАНОВЛЕНИЕ Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 16933/07 Москва, 13 мая 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., Вышняк Н.Г., Завьяловой Т.В., Иванниковой Н.П., Козловой А.С., Козловой О.А., Першутова А.Г., Сарбаша С.В., Финогенова В.И., Юхнея М.Ф. —

рассмотрел заявление Управления Пенсионного фонда Российской Федерации в городе Воронеже о пересмотре в порядке надзора постановления Федерального арбитражного суда Центрального округа от 22.08.2007 по делу № А14-13666/2006/695/23 Арбитражного суда Воронежской области.

В заседании приняли участие представители:

от заявителя — Управления Пенсионного фонда Российской Федерации в городе Воронеже — Лебенко А.Г.;

от федерального государственного унитарного предприятия «Турбонасос» — Мамеко Р.А.

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

Управление Пенсионного фонда Российской Федерации по Советскому району города Воронежа (в настоящее время — Управление Пенсионного фонда Российской Федерации в городе Воронеже) (далее — фонд) обратилось в Арбитражный суд Воронежской области с заявлением о взыскании с федерального государственного унитарного предприятия «Турбонасос» (далее — предприятие, страхователь) 5 173 756 рублей 58 копеек задолженности по страховым взносам на обязательное пенсионное страхование за 2005 год и 1 465 269 рублей 38 копеек пеней, начисленных за несвоевременную уплату страховых взносов за 2002, 2003 и 2005 годы (с учетом уточнения заявленных требований

## Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 8/2008

в порядке, предусмотренном статьей 49 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации).

Решением Арбитражного суда Воронежской области от 27.11.2006 заявленные требования удовлетворены.

Постановлением Девятнадцатого арбитражного апелляционного суда от 13.04.2007 решение суда первой инстанции оставлено без изменения.

Федеральный арбитражный суд Центрального округа постановлением от 22.08.2007 названные судебные акты отменил в части взыскания 1 097 847 рублей 56 копеек пеней (450 698 рублей 37 копеек, начисленных на задолженность по страховым взносам за 2002 год, и 647 169 рублей 39 копеек, начисленных на задолженность по страховым взносам за 2003 год) и в этой части в удовлетворении заявления отказал. В остальной части судебные акты оставлены без изменения.

В заявлении, поданном в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации, о пересмотре постановления суда кассационной инстанции в порядке надзора фонд просит его отменить в части отказа во взыскании 1 097 847 рублей 56 копеек пеней, ссылаясь на неправильное применение судом норм права.

В отзыве на заявление предприятие просит оставить оспариваемое постановление в данной части без изменения.

Проверив обоснованность доводов, изложенных в заявлении, отзыве на него и выступлениях присутствующих в заседании представителей участвующих в деле лиц, Президиум считает, что решение суда первой инстанции и постановление суда апелляционной инстанции в части удовлетворения заявленного требования о взыскании 1 097 847 рублей 56 копеек пеней и постановление суда кассационной инстанции в части отказа в удовлетворении этого требования подлежат отмене, дело в указанной части — направлению на новое рассмотрение в суд первой инстанции по следующим основаниям.

Фондом проведена проверка ведомости уплаты страховых взносов и реестра учета платежей предприятия и установлено, что страхователем за 2005 год не уплачено 5 173 756 рублей 58 копеек страховых взносов на обязательное пенсионное страхование. Страхователю направлено требование от 05.05.2006 № 3040 о добровольной уплате задолженности. На задолженность начислено 367 401 рубль 62 копейки пеней.

Кроме того, предприятию начислено за период с 15.04.2005 по 14.04.2006 1 097 847 рублей 56 копеек пеней на задолженность по страховым взносам за 2002 и 2003 годы, взысканную ранее судом.

Об уплате 1 465 269 рублей 38 копеек пеней предприятию направлено требование от 22.05.2006 № 3256 со сроком исполнения до 05.06.2006.

## Постановления Президиума

Требования № 3040 и № 3256 страхователем добровольно не исполнены, поэтому фонд обратился в арбитражный суд с заявлением о принудительном взыскании названных сумм.

Удовлетворяя заявленные требования в части взыскания пеней, суды первой и апелляционной инстанций исходили из следующего.

1 097 847 рублей 56 копеек пеней начислены на задолженность 2002 и 2003 годов, которая взыскана с предприятия на основании вступивших в законную силу решений Арбитражного суда Воронежской области от 01.06.2004 по делу № А14-4615-04/186/5 и от 29.09.2004 по делу № А14-7048/2004-156/26. Поскольку фонд своевременно обратился в арбитражный суд с заявлением о взыскании указанной задолженности, пени, начисленные на эту задолженность, подлежат взысканию.

Суд кассационной инстанции отменил решение суда первой инстанции и постановление суда апелляционной инстанции в части взыскания пеней, начисленных на задолженность по страховым взносам за 2002 и 2003 годы, и отказал фонду в удовлетворении заявления, так как счел, что фондом нарушены сроки, установленные статьями 48 и 70 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — Кодекс).

Между тем судами не учтено следующее.

Фондом своевременно были приняты меры к взысканию в судебном порядке задолженности по страховым взносам за 2002 и 2003 годы. Из-за непогашения этой задолженности фонд направил предприятию требование № 3256 о добровольной уплате пеней, начисленных с 15.04.2005 по 14.04.2006, со сроком его исполнения до 05.06.2006.

Суды не проверили принятие фондом всех мер, предусмотренных Федеральным законом от 21.07.1997 № 119-ФЗ «Об исполнительном производстве» (с 01.02.2008 — Федеральный закон от 02.10.2007 № 229-ФЗ «Об исполнительном производстве»), по исполнению решений Арбитражного суда Воронежской области от 01.06.2004 по делу № А14-4615-04/186/5 и от 29.09.2004 по делу № А14-7048/2004-156/26 при взыскании задолженности по страховым взносам за 2002 и 2003 годы.

Согласно статье 2 Федерального закона от 15.12.2001 № 167-ФЗ «Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации» (далее — Закон о пенсионном страховании) правоотношения, связанные с уплатой обязательных платежей на обязательное пенсионное страхование, в том числе в части осуществления контроля за их уплатой, регулируются законодательством Российской Федерации о налогах и сборах, если иное не предусмотрено данным Законом.

Исходя из содержания пункта 2 статьи 48 Кодекса исковое заявление о взыскании налога за счет имущества налогоплательщика — физического лица



## Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 8/2008

может быть подано налоговым органом в соответствующий суд в течение шести месяцев после истечения срока исполнения требования об уплате налога. Требование должно быть направлено налогоплательщику в сроки, установленные статьей 70 Кодекса.

Указанные нормы, основанные на принципе всеобщности и равенства налогообложения (пункт 1 статьи 3 Кодекса), подлежат применению и при взыскании в судебном порядке недоимок по налогам с юридических лиц. Пропуск срока направления требования об уплате налога не влечет изменения порядка исчисления пресекательных сроков на принудительное взыскание налога.

Названные положения в силу пункта 10 статьи 48 Кодекса применяются также при взыскании пеней, в отношении которых досудебный порядок урегулирования спора состоит в направлении налоговым органом требования об их уплате.

Согласно статье 26 Закона о пенсионном страховании исполнение обязанности по уплате страховых взносов обеспечивается пенями. Пенями признается установленная этой статьей денежная сумма, которую страхователь должен выплатить в случае уплаты причитающихся сумм страховых взносов в более поздние по сравнению с установленными данным Законом сроки. Пени за несвоевременную уплату страховых взносов начисляются за каждый календарный день просрочки исполнения обязанности по уплате страховых взносов начиная со дня, следующего за установленным днем уплаты.

В отличие от недоимки по страховым взносам, для которой определены конкретные сроки уплаты (статья 23 Закона о пенсионном страховании), пени начисляются за каждый день просрочки до даты фактической уплаты задолженности. Поэтому фонд вправе предъявлять к взысканию пени как совместно с недоимкой, используя порядок начисления и взыскания пеней, изложенный в пункте 19 постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 28.02.2001 № 5 «О некоторых вопросах применения части первой Налогового кодекса Российской Федерации», так и по отдельным периодам просрочки уплаты до прекращения (погашения) основного обязательства по уплате страховых взносов.

Проверка соблюдения фондом срока давности взыскания пеней осуществляется судом в отношении каждого дня просрочки. При этом данный срок включает 3-месячный срок на предъявление требования № 3256, 14-дневный срок — на его добровольное исполнение и 6-месячный срок — для обращения в арбитражный суд.

Представленные в деле документы указывают на то, что фонд начислил пени за несвоевременную уплату страховых взносов на обязательное пенсионное страхование за период с 15.04.2005 по 14.04.2006 на недоимку, образовавшуюся у предприятия за 2002 и 2003 годы и взысканную по решениям Арбитражного суда Воронежской области от 01.06.2004 по делу № А14-4615-04/186/5 и от 29.09.2004 по делу № А14-7048/2004-156/26.

## Постановления Президиума

Исходя из даты обращения фонда в арбитражный суд (20.09.2006) сроки для взыскания пеней, установленные статьями 48 и 70 Кодекса, за период с 15.04.2005 по 05.12.2005 пропущены; за период с 06.12.2005 по 14.04.2006 — не истекли.

При рассмотрении дела судами неверно решен вопрос о периоде, за который могут быть взысканы пени, а также не исследован вопрос о правильности расчета пеней, начисленных за период с 06.12.2005 по 14.04.2006. В этой части дело следует направить на новое рассмотрение для установления и оценки указанных обстоятельств.

Таким образом, решение суда первой инстанции и постановление суда апелляционной инстанции в части удовлетворения заявления фонда о взыскании 1 097 847 рублей 56 копеек пеней и постановление суда кассационной инстанции в части отказа в удовлетворении того же требования нарушают единообразие в толковании и применении арбитражными судами норм права, поэтому на основании пункта 1 статьи 304 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации подлежат отмене.

В отмененной части дело подлежит направлению на новое рассмотрение.

При новом рассмотрении дела суду необходимо проверить, принял ли фонд все установленные законодательством меры по исполнению указанных решений Арбитражного суда Воронежской области при взыскании задолженности по страховым взносам за 2002 и 2003 годы, а также определить сумму подлежащих взысканию пеней за период с 06.12.2005 по 14.04.2006, начисленных на данную задолженность.

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 Воронежской области от 27.11.2006 по делу № А14-13 666/2006/695/23, постановление Девятнадцатого арбитражного апелляционного суда от 13.04.2007 в части удовлетворения заявления Управления Пенсионного фонда Российской Федерации в городе Воронеже о взыскании 1 097 847 рублей 56 копеек пеней и постановление Федерального арбитражного суда Центрального округа от 22.08.2007 в части отказа в удовлетворении того же требования отменить.

Дело в отмененной части направить на новое рассмотрение в Арбитражный суд Воронежской области.

В остальной части названные судебные акты оставить без изменения.

*Председательствующий А.А. Иванов*

Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 8/2008

## Возмещение НДС

В соответствии с правилами международного договора услуги по транспортировке электроэнергии из России в Грузию обложению в России налогом на добавленную стоимость по налоговой ставке 18 процентов не подлежат.

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

## ПОСТАНОВЛЕНИЕ

**Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации  
№ 12010/07  
Москва, 20 мая 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., Козловой А.С., Козловой О.А., Нешатаевой Т.Н., Першутова А.Г., Сарбаша С.В., Слесарева В.Л., Юхнея М.Ф. —

рассмотрел заявление Межрегиональной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам № 4 о пересмотре в порядке надзора решений Арбитражного суда города Москвы от 28.09.2006 и от 18.07.2007 по делу № А40-48454/06-118-331, постановления Девятого арбитражного апелляционного суда от 22.01.2007 и постановлений Федерального арбитражного суда Московского округа от 30.05.2007 и от 05.10.2007 по тому же делу.

В заседании приняли участие представители:

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

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

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

## Постановления Президиума

Закрытое акционерное общество по развитию международных электрических связей «ИНТЕР РАО ЕЭС» (далее — общество «ИНТЕР РАО ЕЭС», общество) обратилось в Арбитражный суд города Москвы с заявлением о признании недействительным решения Межрегиональной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам № 4 (далее — инспекция) от 20.04.2006 № 35 (далее — решение инспекции) в части отказа в возмещении из федерального бюджета 37 796 864 рублей налога на добавленную стоимость по налоговой декларации по налоговой ставке 0 процентов за декабрь 2005 года, а также об обязанности инспекции возместить указанную сумму налога.

Общая сумма налога на добавленную стоимость, в возмещении которой обществу «ИНТЕР РАО ЕЭС» было отказано, включала:

1 508 344 рубля 75 копеек, уплаченных за таможенное оформление электроэнергии на экспорт брокерам: закрытому акционерному обществу «Энергологистика», обществам с ограниченной ответственностью «Лидинг» и «Стройресурс» (далее — общества «Энергологистика», «Лидинг», «Стройресурс»);

5 360 343 рубля 86 копеек, уплаченных за услуги по оптимизации электрических режимов открытым акционерным обществам «Тываэнерго», «Амурэнерго» (в совокупности 412 502 рубля 10 копеек), «Системный оператор — Центральное диспетчерское управление Единой энергетической системы» (далее — общество «СО-ЦДУ ЕЭС») (4 947 841 рубль 76 копеек);

19 521 961 рубль 26 копеек и 296 256 рублей 38 копеек, уплаченных соответственно открытому акционерному обществу «Федеральная сетевая компания Единой энергетической системы» (далее — общество «ФСК ЕЭС») и за акционерное общество «Объединенная энергетическая система «Грузросэнерго» (далее — общество «ОЭС «Грузросэнерго»», которые являлись транспортировщиками электроэнергии;

11 109 958 рублей 48 копеек входного налога на добавленную стоимость, уплаченного иным поставщикам и отнесенного к экспортным операциям расчетным методом.

Решением Арбитражного суда города Москвы от 28.09.2006 заявленные требования удовлетворены в части признания недействительным решения инспекции об отказе обществу в возмещении 11 406 214 рублей 13 копеек налога на добавленную стоимость, уплаченного иным поставщикам, а также за общество «ОЭС «Грузросэнерго» — транспортировщика электроэнергии. Суд обязал инспекцию возместить обществу названную сумму налога. В удовлетворении оставшейся части требований отказано.

Постановлением Девятого арбитражного апелляционного суда от 22.01.2007 решение суда первой инстанции оставлено без изменения.

При рассмотрении дела в Федеральном арбитражном суде Московского округа, проверявшем законность принятых судебных актов по жалобам инспекции и общества «ИНТЕР РАО ЕЭС», последнее отказалось от требования о признании недействительным решения инспекции в части отказа в возмещении 19 521 961 рубля 26 копеек налога, уплаченного обществу «ФСК ЕЭС» как транспортировщику электроэнергии.

Федеральный арбитражный суд Московского округа постановлением от 30.05.2007 в этой части указанные решение суда первой инстанции и постановление суда апелляционной инстанции отменил, производство по делу прекратил. В части признания недействительным решения инспекции об отказе в возмещении 6 456 186 рублей 51 копейки налога, уплаченного за таможенное оформление электроэнергии на экспорт обществам «Энергологистика», «Лидинг», «Стройресурс» и за оптимизацию электрических режимов обществу «СО-ЦДУ ЕЭС», а также обязанности инспекции возместить названную сумму налога данные судебные акты отменил, дело в этой части передал на новое рассмотрение в суд первой инстанции. В остальной части решение и постановление оставил без изменения.

Решением Арбитражного суда города Москвы от 18.07.2007 решение инспекции об отказе в возмещении 6 456 186 рублей 51 копейки налога признано недействительным. Суд обязал инспекцию возместить указанную сумму налога.

Федеральный арбитражный суд Московского округа постановлением от 05.10.2007 оставил решение суда первой инстанции от 18.07.2007 без изменения.

В заявлении, поданном в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации, о пересмотре названных судебных актов в порядке надзора инспекция просит их отменить в части признания недействительным ее решения об отказе обществу «ИНТЕР РАО ЕЭС» в возмещении 6 752 442 рублей 89 копеек налога на добавленную стоимость, предъявленного к вычету по услугам, оказанным ему обществами «Лидинг», «Энергологистика», «Стройресурс», «СО-ЦДУ ЕЭС» и «ОЭС «Грузросэнерго», ссылаясь на неправильное применение судами законодательства, нарушающее единообразие практики арбитражных судов. Как полагает инспекция, услуги таможенных брокеров и услуги по оптимизации электрических режимов непосредственно связаны с реализацией электроэнергии на экспорт и подлежат обложению налогом на добавленную стоимость по налоговой ставке 0 процентов на основании подпункта 2 пункта 1 статьи 164 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — Кодекс). Поэтому общество не вправе требовать возмещения из бюджета налога на добавленную стоимость, уплаченного контрагентам по налоговой ставке 18 процентов в составе цены этих услуг в нарушение статей 3, 168 и 169 Кодекса.

По мнению инспекции, общество «ИНТЕР РАО ЕЭС» неправомерно признало себя налоговым агентом и уплатило налог на добавленную стоимость по ставке 18 процентов за общество «ОЭС «Грузросэнерго», оказавшее услуги по

## Постановления Президиума

транспортировке электроэнергии на экспорт. В соответствии с международным договором Российской Федерации эти услуги облагаются налогом на добавленную стоимость по нулевой ставке.

В отзыве на заявление общество «ИНТЕР РАО ЕЭС» просит оставить оспариваемые судебные акты без изменения как соответствующие действующему законодательству.

Кроме того, обществом заявлено ходатайство о замене его правопреемником — открытым акционерным обществом «ИНТЕР РАО ЕЭС» — в связи с проведением реорганизации в форме присоединения, которое Президиумом удовлетворено на основании части 1 статьи 48 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации.

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 по следующим основаниям.

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

Президиум считает такое толкование упомянутой нормы Кодекса ошибочным.

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

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

Положение данного подпункта распространяется на работы (услуги) по организации и сопровождению перевозок, перевозке или транспортировке, организации, сопровождению, погрузке и перегрузке вывозимых за пределы территории Российской Федерации или ввозимых на территорию Российской Федерации товаров, выполняемые (оказываемые) российскими организациями или индивидуальными предпринимателями (за исключением российских

## Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 8/2008

перевозчиков на железнодорожном транспорте), и иные подобные работы (услуги), а также на работы (услуги) по переработке товаров, помещенных под таможенный режим переработки на таможенной территории.

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

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

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

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

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

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

Другой эпизод настоящего дела связан с услугами, оказанными обществу «ИНТЕР РАО ЕЭС» как заказчику обществом «ОЭС «Грузросэнерго» (исполнителем) по договору от 14.03.2005 № 05-268/2005-1.

Предметом этого договора является осуществляемая по заданию заказчика деятельность исполнителя, «направленная на повышение эффективности технических условий передачи электроэнергии в Грузию по российскому участку ВЛ-500 кВ ПС «Центральная» — Ингури ГЭС («Кавкасион»)», которая заключается в передаче электрической энергии (пункты 1.1 и 1.2, приложение № 2).

## Постановления Президиума

По результатам камеральной проверки представленной обществом «ИНТЕР РАО ЕЭС» налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость по налоговой ставке 0 процентов за декабрь 2005 года инспекция отказала обществу в возмещении налога, уплаченного им в качестве налогового агента за общество «ОЭС «Грузросэнерго», руководствуясь положениями подпункта 2 пункта 1 статьи 164 Кодекса об обложении услуг, непосредственно связанных с транспортировкой товара на экспорт, налогом на добавленную стоимость по налоговой ставке 0 процентов.

Суд первой инстанции признал решение инспекции по данному эпизоду недействительным, сославшись на распространение этого правила Кодекса только на российских транспортировщиков, к которым общество «ОЭС «Грузросэнерго», созданное по законодательству Грузии, не относится.

В апелляционной жалобе инспекция иным образом обосновала свой отказ обществу «ИНТЕР РАО ЕЭС» в возмещении налога, уплаченного им в качестве налогового агента за общество «ОЭС «Грузросэнерго». Инспекция указала, что общество «ОЭС «Грузросэнерго» имеет отделение в Российской Федерации, встало на учет в качестве российского налогоплательщика. Поэтому его услуги по транспортировке российской электроэнергии в Грузию подлежат обложению налогом на добавленную стоимость по налоговой ставке 0 процентов на основании статьи 5 Соглашения от 10.07.2001 о принципах взимания косвенных налогов при экспорте и импорте товаров (работ, услуг), заключенного между Правительством Российской Федерации и Правительством Грузии (далее — Соглашение). Соответствующие документы в подтверждение своих доводов инспекция представила.

Однако суды апелляционной и кассационной инстанций не рассмотрели вопроса о применимости к спорным налоговым правоотношениям правил международного договора.

Между тем в силу пункта 1 статьи 5 Соглашения порядок применения косвенных налогов при выполнении работ, оказании услуг оформляется отдельным протоколом. До введения в действие данного протокола работы (услуги) облагаются косвенными налогами в соответствии с законодательством государств Сторон, за исключением следующих работ (услуг):

- а) работы и услуги по транспортировке и обслуживанию товаров, вывозимых с таможенной территории государства одной Стороны на таможенную территорию государства другой Стороны, включая услуги по экспедированию, погрузке, разгрузке и перегрузке;
- б) работы (услуги) по транспортировке и обслуживанию транзитных товаров при условии, что пункты отправления или назначения товаров расположены на территории государств Сторон, включая услуги по их экспедированию, погрузке, разгрузке и перегрузке;



- в) услуги по перевозке пассажиров и багажа с таможенной территории государства одной Стороны на таможенную территорию государства другой Стороны в прямом и обратном направлении.

Согласно пункту 2 той же статьи Соглашения работы (услуги), перечисленные в подпунктах «а», «б» и «в» пункта 1 этой статьи, облагаются налогом на добавленную стоимость по нулевой ставке в государстве, налогоплательщики которого оказывают такие работы (услуги), при подтверждении факта их оказания в соответствии с законодательством государств Сторон.

Таким образом, по правилам Соглашения и грузинские, и российские организации, осуществляющие прямо названные в статье 5 Соглашения работы (услуги), пользуются одинаковым режимом обложения этих услуг налогом на добавленную стоимость.

На основании статьи 7 Кодекса в случае, если международным договором Российской Федерации, содержащим положения, касающиеся налогообложения и сборов, установлены иные правила и нормы, чем предусмотренные Кодексом и принятыми в соответствии с ним нормативно-правовыми актами о налогах и сборах, применяются правила и нормы международных договоров.

Общество «ОЭС «Грузросэнерго» по договору от 14.03.2005 № 05-268/2005-1, заключенному с обществом «ИНТЕР РАО ЕЭС», оказывает услуги по транспортировке электроэнергии из России в Грузию, подпадающие под действие подпункта «а» пункта 1 статьи 5 Соглашения.

Следовательно, независимо от того, является ли созданное по законодательству Грузии общество «ОЭС «Грузросэнерго» плательщиком налога на добавленную стоимость в России и в какой из стран — участников Соглашения оно должно платить указанный налог по операциям реализации услуг по транспортировке электроэнергии из России в Грузию, такие операции не подлежат обложению в России этим налогом по налоговой ставке 18 процентов.

Вместе с тем Президиум считает возможным, определив практику применения законодательства, в данном случае не отменять оспариваемые судебные акты в части эпизода, касающегося общества «ОЭС «Грузросэнерго», принимая во внимание совокупность следующих обстоятельств. Общество «ИНТЕР РАО ЕЭС» при отсутствии законных оснований уплатило за общество «ОЭС «Грузросэнерго» налог на добавленную стоимость в бюджет в декабре 2005 года и имело право на его возврат в порядке, установленном статьей 78 Кодекса. Эта сумма налога, только в ином порядке, фактически уже возвращена обществу «ИНТЕР РАО ЕЭС» после вступления в силу постановления Девятого арбитражного апелляционного суда от 22.01.2007, что восстановило имущественные права общества и обеспечило надлежащий баланс частных и публичных интересов.

Что касается услуг, оказанных обществу «ИНТЕР РАО ЕЭС» обществом «СОЦДУ ЕЭС» по договору от 24.12.2003 № ДУ-И-1, то они направлены на обес-

## Постановления Президиума

печение системной надежности Единой энергетической системы России посредством непрерывного управления режимами ее работы. Данные услуги обеспечивают функционирование энергетической системы в целом и непосредственно не связаны с производством и реализацией электроэнергии на экспорт. Поэтому вывод судов о неприменении к операциям по реализации названных услуг положений подпункта 2 пункта 1 статьи 164 Кодекса является правильным.

При указанных обстоятельствах оспариваемые судебные акты подлежат частичной 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:

решение Арбитражного суда города Москвы от 18.07.2007 по делу № А40-48454/06-118-331 и постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 05.10.2007 по тому же делу в части признания недействительным решения Межрегиональной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам № 4 от 20.04.2006 № 35 об отказе закрытому акционерному обществу по развитию международных электрических связей «ИНТЕР РАО ЕЭС» в возмещении 1 508 344 рублей 75 копеек налога на добавленную стоимость, уплаченных таможенным брокерам, и обязанности возместить эту сумму налога отменить.

В отмененной части решение Арбитражного суда города Москвы от 28.09.2006 и постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 22.01.2007 по указанному делу оставить без изменения.

*Председательствующий А.А. Иванов*

Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 8/2008

## **Контрольно-кассовый чек как документ, подтверждающий право налогоплательщика на предоставление вычета по НДС**

В соответствии с пунктом 7 статьи 168 Налогового кодекса Российской Федерации индивидуальный предприниматель, приобретающий товар в сети розничной торговли для осуществления предпринимательской деятельности, может подтвердить право на налоговый вычет по налогу на добавленную стоимость представлением контрольно-кассового чека, оформленного в установленном порядке.

### **ПОСТАНОВЛЕНИЕ Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 17718/07 Москва, 13 мая 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., Вышняк Н.Г., Завьяловой Т.В., Зориной М.Г., Иванниковой Н.П., Козловой А.С., Козловой О.А., Першутова А.Г., Сарбаша С.В., Юхнея М.Ф. —

рассмотрел заявление индивидуального предпринимателя Каркачёва Юрия Викторовича о пересмотре в порядке надзора решения Арбитражного суда города Москвы от 13.02.2007 по делу № А40-13151/06-98-80, постановления Девятого арбитражного апелляционного суда от 13.06.2007 и постановления Федерального арбитражного суда Московского округа от 19.09.2007 по тому же делу.

В заседании приняли участие представители:

от заявителя — индивидуального предпринимателя Каркачёва Ю.В. — Каркачёв Ю.В.;

от Инспекции Федеральной налоговой службы № 22 по городу Москве — Куренёв Н.Г., Порошкова Т. А.

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

Инспекция Федеральной налоговой службы № 22 по городу Москве (далее — инспекция) обратилась в Арбитражный суд города Москвы с заявлением о взыскании с индивидуального предпринимателя Каркачёва Ю.В. (далее — предприниматель) 9721 рубля недоимки по налогу на добавленную стоимость за II квартал 2005 года и 2137 рублей 49 копеек пеней.

## Постановления Президиума

Решением Арбитражного суда города Москвы от 13.02.2007 требования инспекции удовлетворены.

Постановлением Девятого арбитражного апелляционного суда от 13.06.2007 решение оставлено без изменения.

Федеральный арбитражный суд Московского округа постановлением от 19.09.2007 названные судебные акты оставил без изменения.

Суды сочли правомерными требования инспекции о взыскании недоимки по налогу на добавленную стоимость за II квартал 2005 года и пеней на основании вынесенного ею решения от 20.10.2005 № 16-19/101/1п, согласившись с доводами инспекции о необоснованном предъявлении предпринимателем налоговых вычетов по налогу на добавленную стоимость, поскольку в подтверждение этих вычетов не представлены счета-фактуры.

По мнению судов, положения пункта 7 статьи 168 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — Кодекс) применимы только к правоотношениям, возникающим в связи с приобретением товара непосредственно населением.

Отсутствие счетов-фактур на приобретенные товары (работы, услуги) суды расценили как обстоятельство, препятствующее предпринимателю относить к налоговому вычету суммы налога на добавленную стоимость, уплаченные в составе цены товаров (работ, услуг), поскольку им не соблюдены требования, определенные положениями статей 169, 171, 172 Кодекса.

В заявлении, поданном в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации о пересмотре названных судебных актов в порядке надзора, предприниматель просит их отменить, считая выводы судов о том, что контрольно-кассовый чек не может заменить счет-фактуру в целях подтверждения права на налоговый вычет, незаконными и необоснованными.

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 заявление подлежит удовлетворению по следующим основаниям.

Как установлено судами, предпринимателем осуществлялась деятельность по перевозке пассажиров (такси). Для этих целей приобретались товары (работы, услуги), что оформлялось выдачей контрольно-кассовых чеков. Счета-фактуры при этом отсутствовали.

Предпринимателем в инспекцию были представлены налоговые декларации по налогу на добавленную стоимость, в том числе декларация за II квартал 2005

## Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 8/2008

года, в соответствии с которой сумма налога с реализации товаров составила 9721 рубль, сумма налога, предъявленная налогоплательщику и уплаченная им при приобретении на территории Российской Федерации товаров и услуг, подлежащая вычету, составила 9234 рубля, общая сумма налога, исчисленная к уплате в бюджет, — 487 рублей.

В ходе проверки этих налоговых деклараций инспекцией выставлено требование от 12.09.2005 № 16-11/16074 о представлении дополнительных документов, подтверждающих сведения, указанные в декларациях.

Предприниматель представил в инспекцию контрольно-кассовые чеки об оплате приобретенных товаров и услуг и иные документы; счета-фактуры в подтверждение приобретения горюче-смазочных материалов и журнал учета счетов-фактур представлены не были.

Решением инспекции от 20.10.2005 № 16-19/101/1п предпринимателю отказано в возмещении сумм налога на добавленную стоимость, доначислен налог к уплате в бюджет, начислены пени и в соответствии с пунктом 1 статьи 122 Кодекса штраф.

Право на налоговые вычеты сумм налога на добавленную стоимость, уплаченных при приобретении товаров (работ, услуг), инспекция сочла неподтвержденным ввиду отсутствия счетов-фактур.

Согласно пунктам 1 и 2 статьи 171 Кодекса (в редакции, действовавшей в проверяемый период) налогоплательщик имеет право уменьшить общую сумму налога на добавленную стоимость, исчисленную в соответствии со статьей 166 Кодекса, на установленные статьей 171 Кодекса налоговые вычеты. Вычетам подлежат суммы налога, предъявленные налогоплательщику и уплаченные им при приобретении товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации, используемых для осуществления операций, признаваемых объектами налогообложения в силу положений главы 21 Кодекса.

Налоговые вычеты производятся на основании счетов-фактур, выставленных продавцами при приобретении налогоплательщиком товаров (работ, услуг), и документов, подтверждающих фактическую уплату сумм налога, предъявленных налогоплательщику после принятия на учет товаров (работ, услуг), с учетом особенностей, предусмотренных статьей 172 Кодекса, и при наличии соответствующих первичных документов (пункт 1 статьи 172 Кодекса в редакции, действовавшей в проверяемый период).

Однако судами не учтено, что согласно пункту 7 статьи 168 Кодекса при реализации товаров за наличный расчет организациями (предприятиями) и индивидуальными предпринимателями розничной торговли и общественного питания, а также другими организациями, индивидуальными предпринимателями, выполняющими работы и оказывающими платные услуги непосредственно населению, требования, определенные пунктами 3 и 4 этой статьи по

## Постановления Президиума

оформлению расчетных документов и выставлению счетов-фактур, считаются выполненными, если продавец выдал покупателю кассовый чек или иной документ установленной формы.

В спорный налоговый период предпринимателем на автозаправочных станциях, осуществляющих розничную торговлю для населения, приобретался бензин, оплата которого производилась, включая налог на добавленную стоимость, наличными денежными средствами и подтверждена выданными продавцом кассовыми чеками. Бензин использовался предпринимателем для осуществления предпринимательской деятельности, то есть для операций, признаваемых объектом обложения налогом на добавленную стоимость. Доказательств использования бензина для иных целей инспекцией не представлено.

Таким образом, отказ предпринимателю в получении налогового вычета по налогу на добавленную стоимость нельзя признать правомерным.

Это согласуется с позицией, изложенной в определении Конституционного Суда Российской Федерации от 02.10.2003 № 384-О, разъясняющей, что счет-фактура не является единственным документом для предоставления налогоплательщику налоговых вычетов по налогу на добавленную стоимость. Вычеты могут предоставляться и на основании иных документов, подтверждающих уплату данного налога.

При таких обстоятельствах оспариваемые судебные акты нарушают единообразие в толковании и применении арбитражными судами норм материального права и в соответствии с пунктом 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 города Москвы от 13.02.2007 по делу № А40-13151/06-98-80, постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 13.06.2007 и постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 19.09.2007 по тому же делу отменить.

Инспекции Федеральной налоговой службы № 22 по городу Москве в удовлетворении требований о взыскании с предпринимателя Каркачёва Юрия Викторовича недоимки по налогу на добавленную стоимость за II квартал 2005 года в сумме 9721 рубля и 2137 рублей 49 копеек пеней отказать.

*Председательствующий А. А. Иванов*

Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 8/2008

### **Возврат суммы НДС ненадлежащему лицу**

Суд правомерно счел, что возврат суммы налога на добавленную стоимость, произведенный инспекцией на расчетный счет, открытый на имя налогоплательщика по поддельным документам, не свидетельствует о выполнении инспекцией обязанности, установленной пунктом 4 статьи 176 Налогового кодекса Российской Федерации.

### **ПОСТАНОВЛЕНИЕ Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 3245/08 Москва, 3 июня 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., Козловой А.С., Козловой О.А., Сарбаша С.В., Слесарева В.Л., Юхнея М.Ф. —

рассмотрел заявление Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 7 по Санкт-Петербургу о пересмотре в порядке надзора постановления Тринадцатого арбитражного апелляционного суда от 31.10.2007 по делу № А56-46005/2006 Арбитражного суда города Санкт-Петербурга и Ленинградской области и постановления Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 31.01.2008 по тому же делу.

В заседании приняли участие представители:

от Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 7 по Санкт-Петербургу — Поликанов А.А., Проявкина Т.А., Уткина В.М., Шехмаматьев Т.К.;

от общества с ограниченной ответственностью «Северметалл» — Киселева О.В.

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

Общество с ограниченной ответственностью «Северметалл» (далее — общество) обратилось в Арбитражный суд города Санкт-Петербурга и Ленинградской области с заявлением о признании незаконным бездействия Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 7 по Санкт-Петербургу (далее — инспекция), выразившегося в невозврате 12 402 539 рублей налога на добавленную стоимость по представленной обществом налоговой декларации по налоговой ставке 0 процентов за март 2006 года.

## Постановления Президиума

Решением Арбитражного суда города Санкт-Петербурга и Ленинградской области от 01.08.2007 обществу в удовлетворении требования отказано.

Тринадцатый арбитражный апелляционный суд постановлением от 31.10.2007 решение отменил, бездействие инспекции признал незаконным, обязав возвратить обществу 12 402 539 рублей налога на добавленную стоимость.

Федеральный арбитражный суд Северо-Западного округа постановлением от 31.01.2008 постановление суда апелляционной инстанции оставил без изменения.

В заявлении, поданном в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации, о пересмотре в порядке надзора упомянутых постановлений судов апелляционной и кассационной инстанций инспекция просит их отменить как принятые с нарушением норм материального и процессуального права.

В отзыве на заявление общество 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 оспариваемые постановления судов апелляционной и кассационной инстанций подлежат оставлению без изменения по следующим основаниям.

Судом апелляционной инстанции установлено, что возврат суммы налога на добавленную стоимость произведен инспекцией в соответствии с реквизитами заявления от 09.08.2006 № 127, поступившего в ее адрес от имени общества, на конкретный расчетный счет в открытом акционерном обществе «Акционерный коммерческий банк «Авангард» (далее — банк) после получения от банка уведомления о принадлежности расчетного счета обществу.

Однако истребованные у банка судом первой инстанции при рассмотрении дела материалы свидетельствовали об открытии банком расчетного счета обществу с ограниченной ответственностью «Северметалл» с его идентификационным номером налогоплательщика (ИНН), основным государственным регистрационным номером (ОГРН), адресом регистрации, но по документам, содержание которых не соответствовало действительным учредительным и регистрационным документам общества. Заявление об открытии счета, датированное 02.08.2006, подано в банк от имени вписанного в эти документы физического лица, которое в действительности участником или руководителем общества не является. В учредительных документах, оформленных якобы в 2001 году, содержатся сведения о паспорте этого лица, выданном в 2002 году.

Сумма налога на добавленную стоимость, поступившая 23.08.2006 от Управления Федерального казначейства по Санкт-Петербургу на упомянутый расчетный счет, полностью перечислена по распоряжению физического



## Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 8/2008

лица — ненастоящего руководителя общества — трем сторонним организациям в качестве оплаты за товары. Других операций по счету не осуществлялось.

Поскольку надлежащие органы общества участия в открытии расчетного счета в банке не принимали, суд апелляционной инстанции, руководствуясь статьей 53 Гражданского кодекса Российской Федерации, признал, что расчетный счет не может считаться принадлежащим обществу.

Инспекция не представила доказательств, опровергающих следующие доводы общества: оно клиентом банка не является, расчетный счет в этом банке не открывало, в инспекцию заявление от 09.08.2006 № 127 о возврате налога на добавленную стоимость через банк не подавало и причитавшиеся ему денежные средства не получало.

При таких обстоятельствах суд апелляционной инстанции пришел к выводу, поддержанному судом кассационной инстанции, о невыполнении инспекцией обязанности, установленной пунктом 4 статьи 176 Налогового кодекса Российской Федерации по возврату обществу суммы налога на добавленную стоимость, поскольку она перечислила сумму налога на расчетный счет в банке, не принадлежащий обществу.

Данный вывод соответствует законодательству и является правомерным ввиду следующего.

Согласно статье 31 Закона Российской Федерации от 02.12.1990 № 395-1 «О банках и банковской деятельности» расчеты через кредитные организации осуществляются по правилам, формам и стандартам, установленным Банком России.

Обязанность идентификации клиентов при открытии и ведении банковских счетов возложена на кредитные организации, осуществляющие операции с денежными средствами, статьей 7 Федерального закона от 07.08.2001 № 115-ФЗ «О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма», а также статьями 5 и 30 Закона Российской Федерации от 02.12.1990 № 395-1 «О банках и банковской деятельности».

Вследствие единства правил, применяемых в целях идентификации лиц при проведении безналичных расчетов по публичным и гражданским обязательствам, они осуществляются на одинаковых условиях и влекут для их участников одинаковую структуру распределения рисков исполнения денежной обязанности ненадлежащему лицу.

Соответствующие риски в силу статьи 312 Гражданского кодекса Российской Федерации возлагаются в гражданских отношениях на должника, а в налоговых отношениях, связанных с возвратом налога на добавленную стоимость, — на налоговые органы, обязанные вернуть этот налог именно налогоплатель-

## Постановления Президиума

тельщику на основании пункта 4 статьи 176 Налогового кодекса Российской Федерации.

Перечисление инспекцией суммы налога на добавленную стоимость на расчетный счет, открытый банком на имя общества, но в действительности последнему не принадлежащий, не может считаться возвратом налога обществу. В такой ситуации общество не является клиентом банка или лицом, принимавшим участие в расчетах, и не имеет прав требования к банку, вытекающих из договора банковского счета либо общих правил проведения безналичных расчетов. Распределение рисков исполнения денежной обязанности ненадлежащему лицу на расчетный счет, открытый по поддельным документам, в данном случае должно производиться без участия общества между инспекцией как уполномоченным государством лицом и кредитной организацией, выступающей профессиональным участником банковских операций.

При названных условиях обществом правомерно предъявлены, а судами апелляционной и кассационной инстанций удовлетворены его требования к инспекции.

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 31.10.2007 по делу № А56-46005/2006 Арбитражного суда города Санкт-Петербурга и Ленинградской области и постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 31.01.2008 по тому же делу оставить без изменения.

Заявление Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 7 по Санкт-Петербургу оставить без удовлетворения.

*Председательствующий А.А. Иванов*

Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 8/2008

### **Объект обложения налогом на прибыль**

Управление Федеральной регистрационной службы, действовавшее в рамках полномочий, возложенных на него Федеральным законом от 21.07.1997 № 122-ФЗ «О государственной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним», не является плательщиком налога на прибыль по правилам главы 25 Налогового кодекса Российской Федерации, поскольку его деятельность не может рассматриваться в качестве коммерческой, приносящей доход.

### **ПОСТАНОВЛЕНИЕ Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 1868/08 Москва, 3 июня 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., Козловой А.С., Козловой О.А., Сарбаша С.В., Слесарева В.Л., Юхнея М.Ф. —

рассмотрел заявление Управления Федеральной регистрационной службы по Томской области о пересмотре в порядке надзора решения суда первой инстанции от 25.07.2007, постановления суда апелляционной инстанции от 19.09.2007 Арбитражного суда Томской области по делу № А67-9099/06 и постановления Федерального арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 24.12.2007 по тому же делу.

В заседании приняла участие представитель Инспекции Федеральной налоговой службы по городу Томску Козьминых Н.В.

Заслушав и обсудив доклад судьи Завьяловой Т.В. и объяснения представителя участвующего в деле лица, Президиум установил следующее.

Управление Федеральной регистрационной службы по Томской области (далее — управление) представило 25.03.2005 в Инспекцию Федеральной налоговой службы по городу Томску (далее — инспекция) налоговую декларацию по налогу на прибыль за 2004 год, согласно которой к уплате в бюджеты всех уровней подлежало 435 724 рубля налога.

В связи с неисполнением обязанности по уплате налога на прибыль и наличием задолженности в указанном размере инспекция направила в адрес управления требования от 14.03.2006, от 30.03.2006, от 28.04.2006, от 10.05.2006 и от 09.06.2006 об уплате пеней, начисленных за просрочку уплаты данного налога в период с 12.05.2005 по 09.06.2006.

## Постановления Президиума

Поскольку управление не уплатило 10 139 рублей 94 копейки пеней, инспекция 09.11.2006 обратилась в Арбитражный суд Томской области с требованием о взыскании с него задолженности.

Решением суда первой инстанции от 15.01.2007 в удовлетворении требования инспекции отказано.

Федеральный арбитражный суд Западно-Сибирского округа постановлением от 06.06.2007 решение суда первой инстанции отменил, дело направил на новое рассмотрение в тот же суд.

При новом рассмотрении спора решением суда первой инстанции от 25.07.2007 требование инспекции удовлетворено.

Постановлением суда апелляционной инстанции от 19.09.2007 решение суда от 25.07.2007 оставлено без изменения.

Федеральный арбитражный суд Западно-Сибирского округа постановлением от 24.12.2007 судебные акты от 25.07.2007 и от 19.09.2007 оставил без изменения.

Удовлетворяя заявленное инспекцией требование, суды трех инстанций исходили из наличия у управления обязанности по уплате налога на прибыль с доходов, получаемых в виде платы за регистрацию прав на недвижимое имущество и сделок с ним, а также за предоставление информации о зарегистрированных правах, квалифицировав вносимую гражданами и юридическими лицами плату в качестве дохода от коммерческой деятельности учреждения.

Отклоняя довод управления об утрате инспекцией возможности взыскания налога и пеней в судебном порядке ввиду пропуска срока на выставление требований и обращение в суд, суды исходили из того, что право на взыскание пеней сохраняется постоянно до уплаты налога.

В заявлении, поданном в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации, о пересмотре в порядке надзора решения суда первой инстанции от 25.07.2007, постановления суда апелляционной инстанции от 19.09.2007 и постановления суда кассационной инстанции от 24.12.2007 управление просит их отменить, ссылаясь на неправильное применение судами норм права.

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

Проверив обоснованность доводов, изложенных в заявлении, отзыве на него и выступлении присутствующего в заседании представителя участвующего в деле лица, Президиум считает, что оспариваемые судебные акты подлежат отмене с принятием нового судебного акта об отказе в удовлетворении требования инспекции по следующим основаниям.

Согласно статье 50 Гражданского кодекса Российской Федерации юридическими лицами признаются организации, преследующие извлечение прибыли в качестве основной цели своей деятельности (коммерческие организации) либо не имеющие извлечение прибыли в качестве такой цели и не распределяющие полученную прибыль между участниками (некоммерческие организации).

Некоммерческие организации могут осуществлять предпринимательскую деятельность лишь постольку, поскольку это служит достижению целей, ради которых они созданы. При получении доходов от коммерческой деятельности некоммерческие организации являются плательщиками налога на прибыль.

В этом случае объектом обложения налогом на прибыль для указанных организаций исходя из статьи 247 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — Кодекс) признается прибыль, представляющая собой полученные доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов.

Доходы организаций подразделяются на доходы от реализации товаров (работ, услуг) и имущественных прав и внереализационные доходы (статья 248 Кодекса). При этом доходом в силу статьи 41 Кодекса признается экономическая выгода в денежной или натуральной форме.

Согласно статье 2 Федерального закона от 21.07.1997 № 122-ФЗ «О государственной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним» (далее — Федеральный закон) государственная регистрация прав — юридический акт признания и подтверждения государством возникновения, ограничения (обременения), перехода или прекращения прав на недвижимое имущество в соответствии с Гражданским кодексом Российской Федерации.

Государственную регистрацию прав на недвижимое имущество и сделок с ним осуществляют федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный в области государственной регистрации, и его территориальные органы, действующие в регистрационных округах (статья 9 в редакции Федерального закона от 22.08.2004 № 122-ФЗ).

Статьей 11 данного Федерального закона определено, что за государственную регистрацию прав в соответствии с налоговым законодательством взимается государственная пошлина, а за предоставление информации о зарегистрированных правах, выдачу копий договоров и иных документов, выражающих содержание односторонних сделок, совершенных в простой письменной форме, — плата.

Указанные средства не могут рассматриваться в качестве дохода в смысле статьи 41 Кодекса и формировать налоговую базу по налогу на прибыль.

Таким образом, управление, входящее в систему органов исполнительной власти, осуществляя функции по государственной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним, действовало в рамках полномочий, возложенных на него Федеральным законом, поэтому его деятельность не может

## Постановления Президиума

рассматриваться в качестве коммерческой и приносящий доход, следовательно, не подлежит обложению налогом на прибыль по правилам главы 25 Кодекса.

Материалами дела подтверждается, что управление иной деятельности, кроме предусмотренной Федеральным законом, не осуществляло. Единственным источником финансирования в 2004 году была плата за государственную регистрацию прав и предоставление информации о зарегистрированных правах. Порядок зачисления денежных средств на счет управления, минуя областной бюджет Томской области, действовавший в рассматриваемый период, установленный постановлением главы администрации (губернатора) Томской области от 02.09.1998 № 310, предполагал использование этих средств в соответствии со сметой исключительно на создание, поддержание и функционирование системы государственной регистрации прав на недвижимое имущество на территории Томской области, в том числе на обеспечение государственных гарантий зарегистрированных прав.

Следовательно, денежные средства, поступившие в 2004 году на счет управления, не подлежали включению в налоговую базу для исчисления налога на прибыль в названный налоговый период.

Кроме того, суды не только необоснованно признали за управлением обязанность по уплате налога на прибыль, но и пришли к ошибочному выводу о наличии у инспекции права на взыскание пеней до полной уплаты налога.

Исходя из анализа правовых норм, содержащихся в статьях 46 и 75 Кодекса, уплату пеней следует рассматривать как дополнительную обязанность налогоплательщика, помимо обязанности по уплате налога, исполняемую одновременно с обязанностью по уплате налога либо после исполнения последней.

Поэтому после истечения пресекательного срока взыскания задолженности по налогу пени не могут служить способом исполнения обязанности по уплате налога и с этого момента не подлежат начислению.

Срок на принудительное взыскание с управления налога на прибыль за 2004 год (с учетом требований статей 46, 70 Кодекса) истек 10.03.2006, следовательно, с этого момента инспекцией утрачена возможность для взыскания пеней.

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

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

Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 8/2008

---

**ПОСТАНОВИЛ:**

решение суда первой инстанции от 25.07.2007, постановление суда апелляционной инстанции от 19.09.2007 Арбитражного суда Томской области по делу № А67-9099/06 и постановление Федерального арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 24.12.2007 по тому же делу отменить.

В удовлетворении требования Инспекции Федеральной налоговой службы по городу Томску о взыскании с Управления Федеральной регистрационной службы по Томской области 10 139 рублей 94 копеек задолженности по уплате пеней по налогу на прибыль отказать.

*Председательствующий А.А. Иванов*

## Налоговая база по налогу на прибыль организаций

Статья 280 Налогового кодекса Российской Федерации не применяется в отношении убытка, возникшего от списания дебиторской задолженности, нереальной к взысканию, по векселю, предъявленному к оплате.

### **ПОСТАНОВЛЕНИЕ Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 15706/07 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., Витрянского В.В., Вышняк Н.Г., Завьяловой Т.В., Иванниковой Н.П., Исайчева В.Н., Козловой А.С., Козловой О.А., Никифорова С.Б., Першутова А.Г., Сарбаша С.В., Слесарева В.Л., Юхнея М.Ф. —

рассмотрел заявление общества с ограниченной ответственностью «НПО «Синтэк» о пересмотре в порядке надзора постановления Федерального арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 20.09.2007 по делу № А45-1557/07-41/18 Арбитражного суда Новосибирской области.

В заседании приняли участие представители Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 13 по городу Новосибирску — Лобова Н.С., Макарьева Л.Г., Фролов А.В.

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

В ходе выездной налоговой проверки общества с ограниченной ответственностью «НПО «Синтэк» (далее — общество) по вопросам соблюдения законодательства о налогах и сборах за период с 01.01.2003 по 31.12.2005 Межрайонной инспекцией Федеральной налоговой службы № 13 по городу Новосибирску (далее — инспекция) установлены нарушения, послужившие основанием для принятия решения от 29.12.2006 № 22/31 о привлечении общества к налоговой ответственности, доначислении налогов, а также начислении пеней за их несвоевременную уплату.

По мнению инспекции, обществом нарушены положения статьи 280 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — Кодекс), устанавливающие особый порядок определения налоговой базы по операциям с ценными бумагами, в соответствии с которым убытки, полученные от данных операций, не могут уменьшать налогооблагаемую базу от других видов финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика.



## Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 8/2008

Основываясь на положениях статьи 280 Кодекса, инспекция сочла, что дебиторскую задолженность по неоплаченным векселям ООО «НКУ-Сибирь», числящуюся на балансе общества и признанную в 2002 году безнадежным долгом, необходимо расценивать в качестве убытка от операций с ценными бумагами. Следовательно, действия общества по уменьшению в 2003—2005 годах налоговой базы на сумму указанного убытка, полученного в предыдущем налоговом периоде (перенос убытка на будущее), неправомерны.

Общество, не согласившись с решением инспекции, обратилось в Арбитражный суд Новосибирской области с заявлением о признании его частично недействительным.

Решением суда первой инстанции от 26.03.2007 в удовлетворении заявленного требования отказано.

Постановлением суда апелляционной инстанции от 29.05.2007 решение суда отменено, требование общества удовлетворено.

По мнению суда апелляционной инстанции, инспекция и суд первой инстанции пришли к ошибочному выводу о нарушении обществом положений статьи 280 Кодекса, поскольку по операциям, связанным с реализацией обществом в 1999 году векселей ООО «НКУ-Сибирь», не возникло убытка, а образовавшаяся дебиторская задолженность, признанная в 2002 году нереальной к взысканию ввиду ликвидации дебитора, подлежала отнесению в состав внереализационных расходов в общем порядке.

Федеральный арбитражный суд Западно-Сибирского округа постановлением от 20.09.2007 постановление суда апелляционной инстанции отменил, решение суда первой инстанции оставил без изменения.

В заявлении, поданном в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации, о пересмотре постановления суда кассационной инстанции в порядке надзора общество просит его отменить, ссылаясь на неправильное применение судом 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 участвующего в деле лица, Президиум считает, что постановление суда кассационной инстанции подлежит отмене, постановление суда апелляционной инстанции — оставлению без изменения по следующим основаниям.

Налоговой базой для целей главы 25 Кодекса признается денежное выражение прибыли, определяемой согласно статье 247 Кодекса.

## Постановления Президиума

Прибылью для российских организаций признаются полученные доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов, которые определяются в соответствии с указанной главой Кодекса.

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.

Согласно пункту 2 статьи 265 Кодекса к внереализационным расходам приравниваются убытки, полученные налогоплательщиком в отчетном (налоговом) периоде, в частности суммы безнадежных долгов, а в случае если налогоплательщик принял решение о создании резерва по сомнительным долгам, суммы безнадежных долгов, не покрытые за счет средств резерва.

Налогоплательщики, понесшие убыток (убытки), исчисленный в соответствии с главой 25 Кодекса, в предыдущем налоговом периоде или предыдущих налоговых периодах, вправе уменьшить налоговую базу текущего налогового периода на всю сумму полученного ими убытка или на часть этой суммы (перенести убыток на будущее) (пункт 1 статьи 283 Кодекса).

Каких-либо ограничений при включении в состав внереализационных расходов сумм безнадежных долгов, в зависимости от вида и характера ранее совершенной хозяйственной операции, Кодекс не содержит.

Налоговой проверкой было установлено, что по акту приема-передачи векселей от 30.06.1999 общество приобрело у третьего лица векселя общества с ограниченной ответственностью «НКУ-Сибирь» без дисконта на общую сумму 7 215 809 рублей 13 копеек и предъявило их векселедателю для оплаты по акту приема-передачи векселей от 09.07.1999.

Таким образом, хозяйственная операция по реализации ценных бумаг была завершена в 1999 году и учтена в порядке, установленном пунктом 4 статьи 2 Закона Российской Федерации от 27.12.1991 № 2116-1 «О налоге на прибыль предприятий и организаций».

По указанной хозяйственной операции общество не понесло убытка, поскольку векселя были предъявлены к погашению по цене, соответствующей их номинальной стоимости.

Между тем по предъявленным к погашению векселям векселедатель уплатил только 2 002 219 рублей 98 копеек, в результате чего у общества образовалась дебиторская задолженность, подлежащая отражению не только по правилам бухгалтерского учета, но и в целях исчисления налога на прибыль.

Следовательно, факт признания в 2002 году имеющейся перед обществом задолженности в качестве безнадежного долга позволял включить ее в состав внереализационных расходов на основании подпункта 2 пункта 2 статьи 265 Кодекса как убыток в виде сумм безнадежных долгов и перенести полученный убыток на будущее.

## Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 8/2008

Статья 280 Кодекса, на которой основывали свой вывод суды первой и кассационной инстанций, устанавливает особый порядок определения налоговой базы по операциям с ценными бумагами, обращающимися и не обращающимися на организованном рынке ценных бумаг в отчетном (налоговом) периоде, при котором налогоплательщики, получившие убыток (убытки) от операций с ценными бумагами в предыдущем налоговом периоде или предыдущие налоговые периоды, вправе уменьшить налоговую базу, полученную по операциям с ценными бумагами в отчетном (налоговом) периоде (перенести указанные убытки на будущее) в порядке и на условиях, которые установлены статьей 283 Кодекса.

При этом необходимо учитывать, что убытком в целях применения названной статьи Кодекса признается отрицательная разница между доходами, определяемыми в соответствии с главой 25 Кодекса, и расходами, учитываемыми в целях налогообложения в данном отчетном (налоговом) периоде (пункт 8 статьи 274 Кодекса).

Так как общество не понесло убытка от операций с ценными бумагами в периоде их совершения — 1999 году, оснований для применения положений статьи 280 Кодекса не имелось.

Следовательно, суды первой и кассационной инстанций ошибочно расценили дебиторскую задолженность, нереальную к взысканию ввиду ликвидации должника, в качестве убытка по операциям с ценными бумагами.

При названных обстоятельствах постановление суда кассационной инстанции нарушает единообразие в толковании и применении арбитражными судами норм права, поэтому в силу пункта 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 Западно-Сибирского округа от 20.09.2007 по делу № А45-1557/07-41/18 Арбитражного суда Новосибирской области отменить.

Постановление суда апелляционной инстанции Арбитражного суда Новосибирской области от 29.05.2007 по указанному делу оставить без изменения.

*Председательствующий А.А. Иванов*

## Налог на игорный бизнес

Налоговым органом неправомерно доначислен организации налог на игорный бизнес по ставке, установленной региональным законом, поскольку льготный четырехлетний период налогообложения подлежит исчислению с момента государственной регистрации юридического лица, а не с момента постановки на учет объектов обложения данным налогом.

### **ПОСТАНОВЛЕНИЕ Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 17177/07 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., Бабкина А.И., Витрянского В.В., Вышняк Н.Г., Завьяловой Т.В., Зориной М.Г., Иванниковой Н.П., Исайчева В.Н., Козловой А.С., Козловой О.А., Першутова А.Г., Слесарева В.Л., Юхнея М.Ф. —

рассмотрел заявление общества с ограниченной ответственностью «Джекпот» о пересмотре в порядке надзора постановления Федерального арбитражного суда Уральского округа от 28.11.2007 по делу № А60-6910/2007-С6 Арбитражного суда Свердловской области.

В заседании приняли участие представители:

от заявителя — общества с ограниченной ответственностью «Джекпот» — Ламбина Е.С.;

от Инспекции Федеральной налоговой службы по Верх-Исетскому району города Екатеринбурга — Бочаров В.Н.

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

Общество с ограниченной ответственностью «Джекпот» (далее — общество) обратилось в Арбитражный суд Свердловской области с заявлением о признании недействительным решения Инспекции Федеральной налоговой службы по Верх-Исетскому району города Екатеринбурга (далее — инспекция) от 09.01.2007 № 03-05/69147, принятого по результатам камеральной налоговой проверки представленной обществом уточненной налоговой декларации по налогу на игорный бизнес за ноябрь 2004 года, в части доначисления 203 625 рублей данного налога.

## Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 8/2008

Основанием для вынесения названного решения послужил вывод инспекции о том, что при исчислении налога на игорный бизнес за проверяемый период общество неправомерно применило налоговую ставку, действовавшую на момент его государственной регистрации в качестве юридического лица. По мнению инспекции, общество должно было платить этот налог по налоговой ставке 3000 рублей за каждый игровой автомат, действовавшей в ноябре 2004 года.

Решением Арбитражного суда Свердловской области от 18.06.2007 обществу в удовлетворении требования отказано.

Суд первой инстанции пришел к выводу о правомерности доначисления обществу налога на игорный бизнес, указав, что на момент регистрации им в инспекции игровых автоматов уже действовала налоговая ставка 3000 рублей за каждый объект налогообложения, установленная Законом Свердловской области от 27.11.2003 № 36-ОЗ «Об установлении на территории Свердловской области налога на игорный бизнес» (далее — Закон Свердловской области), и счел, что ухудшения условий деятельности общества в связи с изменением налоговой ставки не имеется.

Постановлением Семнадцатого арбитражного апелляционного суда от 21.08.2007 решение суда первой инстанции отменено, требование общества удовлетворено.

Отменяя решение суда первой инстанции и признавая неправомерным доначисление обществу 203 625 рублей налога на игорный бизнес за ноябрь 2004 года, суд апелляционной инстанции исходил из следующего. На деятельность общества распространяется действие гарантии, предусмотренной абзацем вторым части 1 статьи 9 Федерального закона от 14.06.1995 № 88-ФЗ «О государственной поддержке малого предпринимательства в Российской Федерации» (далее — Закон от 14.06.1995 № 88-ФЗ), поэтому в течение первых четырех лет деятельности с момента государственной регистрации общество должно было исчислять данный налог по налоговой ставке, действовавшей на день его государственной регистрации, а именно: 750 рублей за каждый объект налогообложения.

Федеральный арбитражный суд Уральского округа постановлением от 28.11.2007 постановление суда апелляционной инстанции изменил, признав решение инспекции недействительным в части доначисления 11 250 рублей налога на игорный бизнес за названный период, в удовлетворении остальной части требования отказал.

Суд кассационной инстанции признал правомерным обложение налогом на игорный бизнес по ставке 750 рублей пяти игровых автоматов, зарегистрированных в инспекции 24.12.2003, то есть до вступления в силу главы 29 «Налог на игорный бизнес» Налогового кодекса Российской Федерации (далее — глава 29 Кодекса), согласившись в этой части с выводами суда апелляционной инстанции о том, что данные игровые автоматы подлежат налогообложению

## Постановления Президиума

по налоговой ставке, действовавшей на момент регистрации общества в качестве юридического лица.

Другие игровые автоматы, зарегистрированные обществом после 01.01.2004, суд кассационной инстанции счел подлежащими обложению налогом на игорный бизнес по налоговой ставке 3000 рублей, действовавшей на момент их регистрации в инспекции ввиду следующего.

Приобретение и использование объектов налогообложения после вступления в силу главы 29 Кодекса порождают новые налоговые правоотношения, на которые не распространяется гарантия абзаца второй части 1 статьи 9 Закона от 14.06.1995 № 88-ФЗ, если регистрируется новый объект налогообложения. В связи с этим налогообложение игровых автоматов, зарегистрированных после введения в действие главы 29 Кодекса, должно производиться по налоговой ставке 3000 рублей, установленной Законом Свердловской области, вступившим в силу с 01.01.2004.

В заявлении, поданном в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации, о пересмотре в порядке надзора постановления суда кассационной инстанции общество просит его отменить, ссылаясь на нарушение им единообразия в толковании и применении арбитражными судами норм права, регулирующих порядок исчисления и уплаты налога на игорный бизнес.

В обоснование заявления общество приводит доводы о том, что обстоятельства, связанные с фактическим началом деятельности и наличием объектов обложения налогом на игорный бизнес, не влияют на правомерность использования им гарантии, предусмотренной абзацем вторым части 1 статьи 9 Закона от 14.06.1995 № 88-ФЗ, в течение первых четырех лет его деятельности с даты регистрации в качестве юридического лица.

В отзыве на заявление инспекция просит оставить названный судебный акт без изменения как соответствующий нормам законодательства о налогах и сборах.

Проверив обоснованность доводов, изложенных в заявлении, отзыве на него и выступлениях присутствующих в заседании представителей участвующих в деле лиц, Президиум считает, что оспариваемый судебный акт в части вывода об отсутствии у общества основания для исчисления налога на игорный бизнес в отношении объектов налогообложения, установленных после 01.01.2004, по налоговой ставке, определенной на момент государственной регистрации общества в качестве юридического лица, подлежит отмене по следующим основаниям.

Как установлено судами, общество, зарегистрированное в качестве юридического лица 26.12.2001 и осуществляющее на основании лицензии деятельность по организации и содержанию тотализаторов и игорных заведений, представило в инспекцию уточненную налоговую декларацию по

## Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 8/2008

налогу на игорный бизнес за ноябрь 2004 года по 89 игровым автоматам с указанием налоговой ставки 750 рублей за каждый игровой автомат, действовавшей на момент его государственной регистрации в качестве юридического лица.

В соответствии с абзацем вторым части 1 статьи 9 Закона от 14.06.1995 № 88-ФЗ, в случае если изменения налогового законодательства создают для субъектов малого предпринимательства менее благоприятные условия по сравнению с ранее действовавшими условиями, то в течение первых четырех лет своей деятельности указанные субъекты подлежат налогообложению в том же порядке, который действовал на момент их государственной регистрации.

Ухудшение условий для субъектов малого предпринимательства может заключаться как в возложении дополнительного налогового бремени, так и в необходимости исполнять иные, ранее не предусмотренные законодательством обязанности по исчислению и уплате налога, за неисполнение которых применяются меры налоговой ответственности. Поэтому новая норма налогового законодательства, ухудшающая положение налогоплательщика, не должна применяться к делящимся правоотношениям, возникшим до дня официального введения нового налогового регулирования (определения Конституционного Суда Российской Федерации от 07.02.2002 № 37-О, от 09.07.2004 № 242-О и постановление этого суда от 19.06.2003 № 11-П).

Изложенное позволяет сделать вывод о том, что статьей 9 Закона от 14.06.1995 № 88-ФЗ, действовавшей в период государственной регистрации общества в качестве юридического лица, субъектам малого предпринимательства гарантировалось сохранение в течение четырех лет их деятельности того порядка налогообложения, который действовал на момент их государственной регистрации.

Кроме того, подача обществом уточненной налоговой декларации по налогу на игорный бизнес за ноябрь 2004 года, хотя и содержащей, по мнению инспекции, неправильно исчисленную сумму налога, не влечет возникновения у общества недоимки по данному налогу ввиду того, что налог за этот период ранее был уплачен в большем объеме. Следовательно, основания для доначисления обществу налога на игорный бизнес у инспекции отсутствуют и в силу указанного обстоятельства.

Таким образом, выводы, содержащиеся в оспариваемом постановлении суда кассационной инстанции, противоречат сложившейся судебной арбитражной практике, в связи с чем этот судебный акт подлежит частичной отмене на основании пункта 1 статьи 304 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации как нарушающий единообразие в толковании и применении арбитражными судами норм права.

Учитывая изложенное и руководствуясь статьей 303, пунктом 5 части 1 статьи 305 и статьей 306 Арбитражного процессуального кодекса

Постановления Президиума

Российской Федерации, Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации

ПОСТАНОВИЛ:

постановление Федерального арбитражного суда Уральского округа от 28.11.2007 по делу № А60-6910/2007-С6 Арбитражного суда Свердловской области в части отказа в удовлетворении требования общества с ограниченной ответственностью «Джекпот» о признании недействительным решения Инспекции Федеральной налоговой службы по Верх-Исетскому району города Екатеринбурга от 09.01.2007 № 03-05/69147 отменить.

В указанной части постановление Семнадцатого арбитражного апелляционного суда от 21.08.2007 по названному делу оставить без изменения.

*Председательствующий А.А. Иванов*



Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 8/2008

### **Недвижимость как объект обложения по налогу на имущество организаций**

Факт принятия организацией объектов основных средств (недвижимо-го имущества), переданных в качестве вклада в уставный капитал, на учет по счету 01 и использования их в своей производственной деятельности с начислением амортизации свидетельствует о наличии объекта обложения налогом на имущество организаций, поэтому порождает обязанность налогоплательщика исчислять и уплачивать этот налог в порядке, установленном главой 30 Налогового кодекса Российской Федерации.

### **ПОСТАНОВЛЕНИЕ Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 16078/07 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., Валявиной Е.Ю., Витрянского В.В., Горячевой Ю.Ю., Завьяловой Т.В., Иванниковой Н.П., Козловой А.С., Козловой О.А., Першутова А.Г., Полетаевой Г.Г., Сарбаша С.В., Слесарева В.Л., Юхнея М.Ф. —

рассмотрел заявление Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 5 по Нижегородской области о частичном пересмотре в порядке надзора постановления Федерального арбитражного суда Волго-Вятского округа от 20.09.2007 по делу № А43-30586/2006-35-962 Арбитражного суда Нижегородской области.

В заседании приняли участие представители:

от заявителя — Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 5 по Нижегородской области — Кузнецова М.А.;

от открытого акционерного общества «Федеральная гидрогенерирующая компания» (ранее — открытое акционерное общество «Нижегородская ГЭС») — Лавров А.С.;

от Федеральной налоговой службы — Елина Н.В.

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

Решением Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 5 по Нижегородской области (далее — инспекция) от 31.08.2006 № 137/05-ЮЛ,

## Постановления Президиума

вынесенным по результатам выездной налоговой проверки открытого акционерного общества «Нижегородская ГЭС» (далее — общество), обществу предложено уплатить налоги на добавленную стоимость, на доходы физических лиц, на прибыль, плату за пользование водными объектами, пени и штрафы, а также 22 765 343 рубля налога на имущество организаций (далее — налог на имущество), 1 190 601 рубль 97 копеек пеней и 4 553 069 рублей штрафа.

Основанием для доначисления налога на имущество, начисления пеней и привлечения общества к ответственности в виде взыскания штрафа, предусмотренного статьей 122 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — Кодекс), послужили выводы инспекции о неправомерном уменьшении обществом среднегодовой стоимости имущества (основных средств), являющейся налоговой базой для исчисления и уплаты данного налога.

В ходе выездной налоговой проверки за 2003 — 2004 годы инспекцией установлено, что общество по акту приемки-передачи от 01.01.2004 № 4/ОФ в качестве вклада в уставный капитал получило от учредителя — открытого акционерного общества «РАО «ЕЭС России» — основные средства, в том числе недвижимое имущество на сумму 4 681 945 565 рублей. На каждый объект, включая объекты недвижимого имущества, составлены акты о приемке-передаче здания (сооружения) от 01.01.2004 по формам ОС-1 и ОС-1а с отметкой ввода в эксплуатацию с 01.01.2004. Для организации бухгалтерского учета и обеспечения контроля за сохранностью основных средств каждому объекту, в том числе недвижимому имуществу, при принятии его к бухгалтерскому учету присвоен инвентарный номер и на него заведена инвентарная карточка объекта основных средств по форме ОС-6. В регистрах бухгалтерского учета — карточка счета 01 — за январь 2004 года были сделаны соответствующие проводки, подтверждающие принятие данных объектов, в том числе недвижимого имущества, к бухгалтерскому учету. Однако в представленных 12.12.2005 в инспекцию уточненных расчетах по налогу на имущество за 2004 год общество уменьшило сумму подлежащего уплате налога путем пересчета среднегодовой стоимости имущества — объектов недвижимости — на дату их государственной регистрации. По уточненным налоговым декларациям остаточная стоимость недвижимого имущества стала включаться обществом в расчет среднегодовой стоимости имущества только с 01.06.2004 — после государственной регистрации права собственности на него.

Общество обратилось в Арбитражный суд Нижегородской области с заявлением о признании недействительным решения инспекции от 31.08.2006 № 137/05-ЮЛ.

Инспекция обратилась со встречным заявлением о взыскании с общества сумм налоговых санкций.

Решением Арбитражного суда Нижегородской области от 15.02.2007 требование общества удовлетворено частично, в признании недействительным решения инспекции в части доначисления налога на имущество, начисления пеней и взыскания штрафа отказано. Встречное требование инспекции также удо-

## Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 8/2008

влетворено частично: с общества взысканы штрафы за неуплату налогов, в том числе 4 553 069 рублей штрафа за неуплату налога на имущество.

Первый арбитражный апелляционный суд постановлением от 27.06.2007 решение суда первой инстанции оставил без изменения.

Суды первой и апелляционной инстанций, отказывая обществу в удовлетворении требования, касающегося налога на имущество, исходили из положений статей 374, 376 Кодекса и нормативно-правовых актов Министерства финансов Российской Федерации по бухгалтерскому учету и признали, что государственная регистрация права на фактически переданное и используемое налогоплательщиком в производственной деятельности недвижимое имущество законодательством о бухгалтерском учете в качестве обязательного условия для отражения такого имущества в бухгалтерском учете в качестве основных средств не установлена.

Федеральный арбитражный суд Волго-Вятского округа постановлением от 20.09.2007 названные судебные акты в части отказа в признании недействительным решения инспекции в отношении доначисления налога на имущество, начисления пеней и взыскания штрафа отменил, в этой части требование общества удовлетворил.

Отменяя упомянутые судебные акты судов первой и апелляционной инстанций в части налога на имущество, суд кассационной инстанции, руководствуясь пунктом 41 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденного приказом Министерства финансов Российской Федерации от 29.07.1998 № 34н (далее — Положение по ведению бухгалтерского учета), пунктом 52 Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденных приказом Министерства финансов Российской Федерации от 13.10.2003 № 91н (далее — Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств), пришел к противоположному выводу: объекты капитального строительства, находящиеся во временной эксплуатации, до ввода их в постоянную эксплуатацию отражаются как незавершенные капитальные вложения, нормы законодательства о бухгалтерском учете предусматривают учет основных средств на счете 01 не ранее подачи документов для государственной регистрации права собственности на эти объекты.

В заявлении, поданном в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации, о частичном пересмотре в порядке надзора постановления суда кассационной инстанции инспекция просит его отменить, ссылаясь на неправильное применение судом норм материального права и нарушение названным судебным актом единообразия судебной практики и публичных интересов, и оставить в силе решение суда первой инстанции и постановление суда апелляционной инстанции.

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

## Постановления Президиума

дело в отмененной части — направлению на новое рассмотрение в суд первой инстанции по следующим основаниям.

Согласно пункту 1 статьи 374 Кодекса объектом обложения налогом на имущество для российских организаций признается движимое и недвижимое имущество (включая имущество, переданное во временное владение, пользование, распоряжение или доверительное управление, внесенное в совместную деятельность), учитываемое на балансе в качестве объектов основных средств в соответствии с установленным порядком ведения бухгалтерского учета.

Исходя из положений приказа Министерства финансов Российской Федерации от 31.10.2000 № 94н (в редакции от 07.05.2003) «Об утверждении плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкции по его применению» счет 01 «Основные средства» предназначен для обобщения информации о наличии и движении основных средств организации, находящихся в эксплуатации, запасе, на консервации, в аренде, доверительном управлении.

Понятие «основные средства» дано в Положении по ведению бухгалтерского учета. К основным средствам как совокупности материально-вещественных ценностей, используемых в качестве средств труда при производстве продукции, выполнении работ или оказании услуг либо для управления организации в течение периода, превышающего 12 месяцев, или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев, относятся здания, сооружения, рабочие и силовые машины и оборудование, измерительные и регулирующие приборы и устройства, вычислительная техника, транспортные средства и другие основные средства.

Порядок учета на балансе организации объекта основных средств регулируется также приказом Министерства финансов Российской Федерации от 30.03.2001 № 26н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ6/01».

В соответствии с названным приказом актив принимается к бухгалтерскому учету в качестве основных средств, если одновременно выполняются следующие условия:

- объект предназначен для использования в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг, для управленческих нужд организации либо для предоставления организацией за плату во временное владение и пользование или во временное пользование;
- объект предназначен для использования в течение длительного времени, то есть срока продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;
- организация не предполагает последующей перепродажи данного объекта;
- объект способен приносить организации экономические выгоды (доходы) в будущем.

В пункте 22 Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств предусмотрено, что основные средства могут приниматься к бухгалтерскому учету в случаях приобретения, сооружения и изготовления за плату; сооружения и изготовления самой организацией; поступления от учредителей в счет вкладов в уставный (складочный) капитал, паевой фонд и в других случаях.

Следовательно, ни Кодекс, ни законодательство о бухгалтерском учете не содержат такого условия для налогообложения имущества организации и его постановки на учет в качестве основного средства, как наличие у организации права собственности на объекты недвижимости, зарегистрированного в установленном порядке.

В пункте 52 Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств и пункте 41 Положения по ведению бухгалтерского учета, на которые сослался суд кассационной инстанции, речь идет о незавершенных капитальных вложениях, к которым относятся не оформленные актами приемки-передачи основных средств и иными документами (включая документы, подтверждающие государственную регистрацию объектов недвижимости в определенных законодательством случаях) затраты на строительно-монтажные работы, приобретение зданий, оборудования, транспортных средств и другие.

В соответствии с пунктами 24, 28 Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств, определяющими виды затрат на приобретение основных средств, доли (акции, пай), передаваемые организациями, получившими основные средства в качестве вклада в уставный (складочный) капитал, своим учредителям или участникам, к затратам не отнесены.

Поскольку у общества отсутствовали затраты, связанные с передачей ему объектов основных средств, передача объектов недвижимости оформлена актами приемки-передачи, переданное имущество соответствовало необходимым требованиям для нормальной эксплуатации и фактически эксплуатировалось, это имущество не учитывалось и не могло учитываться как незавершенные капитальные вложения.

Факт принятия объектов основных средств на учет по счету 01 и использования их в производственной деятельности с начислением амортизации свидетельствует о наличии объекта обложения налогом на имущество, поэтому порождает обязанность общества исчислять и уплачивать названный налог в порядке, установленном главой 30 Кодекса.

Таким образом, выводы судов первой и апелляционной инстанций о правомерности решения инспекции в части доначисления налога на имущество, начисления пеней и привлечения общества к налоговой ответственности в виде взыскания штрафа по существу являются правильными, а обжалуемое постановление суда кассационной инстанции основано на неправильном применении норм права, нарушает единообразие в их толковании и применении арбитражными судами.

Вместе с тем Президиум считает, что указанные выводы судов первой и апелляционной инстанций основаны на недостаточно исследованных обстоятельствах дела.

## Постановления Президиума

Согласно статье 11 Кодекса недоимка — это сумма налога или сумма сбора, не уплаченная в определенный законодательством о налогах и сборах срок.

Установление факта неисполнения или ненадлежащего исполнения обязанности по уплате налога дает основание налоговому органу в соответствии со статьями 45, 46, 47, 75 и 122 Кодекса на взыскание неуплаченного налога, пеней за его неуплату или просрочку уплаты, а также на привлечение налогоплательщика за это правонарушение к налоговой ответственности.

Как следует из объяснения инспекции, обществом налог на имущество за 2004 год уплачен полностью, его возврат либо зачет в счет предстоящих платежей согласно поданным в 2005 году уточненным налоговым декларациям не производился. Документального подтверждения этого обстоятельства в материалах дела нет.

При рассмотрении спора суды не исследовали вопросов о том, как общество исчислило и уплатило налог на имущество на основании первоначально поданной налоговой декларации за 2004 год и повлекла ли подача им уточненных налоговых деклараций с уменьшением налоговой базы по налогу на имущество возникновение недоимки по данному налогу.

Поскольку обстоятельства, с наличием которых законодательство Российской Федерации о налогах и сборах связывает обязанность налогоплательщика по уплате налога на имущество, пеней и штрафа, в полном объеме не выяснены, дело в этой части подлежит направлению на новое рассмотрение в суд первой инстанции.

Таким образом, решение суда первой инстанции и постановления судов апелляционной и кассационной инстанций, принятые по настоящему делу, нарушают единообразие в толковании и применении арбитражными судами норм права, поэтому в силу пункта 1 статьи 304 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации подлежат частичной отмене.

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

**ПОСТАНОВИЛ:**

решение Арбитражного суда Нижегородской области от 15.02.2007 по делу № А43-30586/2006-35-962, постановление Первого арбитражного апелляционного суда от 27.06.2007 и постановление Федерального арбитражного суда Волго-Вятского округа от 20.09.2007 по тому же делу в части, касающейся налога на имущество за 2004 год, отменить.

Дело в отмененной части направить на новое рассмотрение в Арбитражный суд Нижегородской области.

*Председательствующий А.А. Иванов*