

## **ПРИМЕНЕНИЕ НАЛОГОВОГО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА**

### **Экономическая целесообразность расходов**

Компенсация, выплаченная обществом при расторжении договора с управляющей организацией на управление обществом, необоснованно квалифицирована инспекцией как неоправданные расходы.

Данные выплаты предназначались для обеспечения увольнения работников управляющей организации с соблюдением прав и гарантий, предусмотренных трудовым законодательством, а также условиями трудовых договоров об оплате труда. Общий размер выплаченной по соглашению о расторжении договора компенсации был сопоставим со стоимостью услуг по управлению обществом за два месяца. Несоответствие порядка определения, а также размера выплаченной компенсации практике хозяйственного оборота на рынке услуг по управлению хозяйственными обществами инспекцией не доказано.

---

### **ПОСТАНОВЛЕНИЕ Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 8905/10 Москва, 9 марта 2011 г.**

Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в составе:

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

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

рассмотрел заявление открытого акционерного общества «Северсталь» о пересмотре в порядке надзора решения Арбитражного суда города Москвы от 10.03.2009 по делу № А40-93885/08-112-491, постановления Девятого арбитражного апелляционного суда от 14.12.2009 и постановления Федерального арбитражного суда Московского округа от 31.03.2010 по тому же делу.

В заседании приняли участие представители:

от заявителя — открытого акционерного общества «Северсталь» — Голощапов А.Д., Муравьев Б.В.;

от Межрегиональной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам № 5 — Званков В.В., Овчар О.В., Хусаинова А.А., Шаржукова Л.В., Юдин С.В.

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

Открытое акционерное общество «Северсталь» (далее — общество) обратилось в Арбитражный суд города Москвы с заявлением о признании недействительным решения Межрегиональной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам № 5 (далее — инспекция) от 06.11.2008 № 56-13-26/09-07 о привлечении общества к налоговой ответственности (далее — решение инспекции), принятого по результатам выездной налоговой проверки за 2005—2006 годы.

Решением Арбитражного суда города Москвы от 10.03.2009 требования общества удовлетворены частично. Решение инспекции признано недействительным, за исключением пункта 1.7, на основании которого обществу доначислены 209 390 982 рубля налога на прибыль, начислены соответствующие суммы пеней и штрафа согласно пункту 1 статьи 122 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — Налоговый кодекс, Кодекс).

Постановлением Девятого арбитражного апелляционного суда от 08.06.2009 решение суда первой инстанции отменено в части признания недействительным решения инспекции по эпизодам, касающимся доначисления 34 812 602 рублей налога на прибыль и 81 701 227 рублей налога на добавленную стоимость (пункты 1.6, 2.4 решения инспекции). В этой части обществу в удовлетворении требований отказано. В остальной части решение суда первой инстанции оставлено без изменения.

Федеральный арбитражный суд Московского округа постановлением от 24.08.2009 судебный акт апелляционной инстанции в части отказа в удовлетворении требований о признании недействительным решения инспекции по эпизодам, изложенным в пунктах 1.6, 1.7, 2.4, отменил. В части признания недействительным решения инспекции о доначислении налога на добавленную стоимость (пункт 2.4) оставлено в силе решение Арбитражного суда города Москвы. По эпизодам, касающимся доначисления 244 203 585 рублей налога на прибыль (пункты 1.6, 1.7 решения инспекции), дело направлено на новое рассмотрение в суд апелляционной инстанции. В остальной части судебные акты оставлены без изменения.

При новом рассмотрении дела Девятый арбитражный апелляционный суд постановлением от 14.12.2009 решение суда первой инстанции о признании недействительным решения инспекции о доначислении налога на прибыль по пункту 1.6 вновь отменил и отказал в этой части в удовлетворении требований общества. В части, касающейся пункта 1.7 оспариваемого решения инспекции, решение суда первой инстанции оставлено без изменения.

Федеральный арбитражный суд Московского округа постановлением от 31.03.2010 постановление суда апелляционной инстанции от 14.12.2009 оставил без изменения.

В заявлении, поданном в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации, о пересмотре в порядке надзора решения суда первой инстанции и постановлений судов апелляционной инстанции от 14.12.2009 и кассационной инстанции от 31.03.2010 общество, ссылаясь на нарушение судами единообразия в толковании

и применении норм материального и процессуального права, просит отменить оспариваемые судебные акты в части отказа в признании недействительным пункта 1.7 решения инспекции о доначислении 209 390 982 рублей налога на прибыль, начисления соответствующих пеней и штрафа, удовлетворив его требование по этому эпизоду, а по пункту 1.6 — оставить без изменения решение Арбитражного суда города Москвы.

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

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

Основанием доначисления 209 390 982 рублей налога на прибыль за 2005 и 2006 годы послужили выводы инспекции о нарушении обществом требований пункта 2 статьи 318 и статьи 319 Налогового кодекса, повлекшем завышение размера прямых расходов, относящихся к произведенной и реализованной продукции и подлежащих учету в указанных налоговых периодах (пункт 1.7 решения инспекции).

Данные выводы были сделаны на основании следующего.

Подпунктом 1 пункта 1 статьи 254, пунктами 1 и 2 статьи 318 Кодекса предусмотрено, что расходы на приобретение сырья и (или) материалов, используемых в производстве продукции и (или) образующих их основу либо являющихся необходимым компонентом при данном производстве, относятся к категории прямых расходов и подлежат учету для целей налогообложения в составе расходов текущего отчетного (налогового) периода по мере реализации продукции, в стоимости которой они учтены в соответствии со статьей 319 Кодекса.

Согласно статье 319 Кодекса расчет размера прямых расходов, приходящихся на реализованную в текущем периоде продукцию, производится с учетом оценки остатков незавершенного производства, остатков готовой продукции на складе, а также отгруженной, но не реализованной продукции и распределения прямых расходов текущего периода на основе указанных показателей.

Между сторонами отсутствует спор о правильности определения остатков готовой продукции на складе, а также отгруженной, но не реализованной продукции и распределения прямых расходов, относящихся к данным остаткам. Доначисление налога на прибыль было произведено инспекцией в результате перерасчета остатков незавершенного производства, под которым в соответствии с пунктом 1 статьи 319 Налогового кодекса в целях применения главы «Налог на прибыль организаций» понимается продукция частичной готовности, то есть не прошедшая всех операций обработки (изготовления), предусмотренных технологическим процессом.

Общество осуществляет производство сталелитейной продукции. Технологический процесс такого производства является непрерывным и включает в себя следующие этапы: производство агломерата, чугуна, стали, проката. Общество не оценивало и не определяло объемы незавершенного производства на стадиях агло-

мерационного и доменного производств и, как следствие, не рассчитывало долю прямых расходов, относящихся к названным стадиям. Это нарушение, по мнению инспекции, повлекло несоблюдение требований статей 318 и 319 Кодекса и завышение размера прямых расходов, относящихся к произведенной и реализованной продукции и подлежащих учету в проверявшийся период.

Суды, отказывая в удовлетворении требований общества, согласились с указанным выводом инспекции.

Однако судами не учтено следующее.

Общество возражало против доначисления спорной суммы налога на прибыль не только по основанию отсутствия обязанности по определению и оценке остатков незавершенного производства на стадиях агломерационного и доменного производств, но и ввиду необоснованности самого расчета этих остатков.

Согласно пункту 2 статьи 272 Налогового кодекса при методе начисления расходы на приобретение сырья и материалов подлежат признанию для целей налогообложения в момент передачи сырья и материалов в производство.

Объем незавершенного производства в количественном выражении на этапе производства агломерата определялся инспекцией исходя из основного вида используемого на этом этапе сырья — железорудного концентрата. По мнению общества, при расчете объема незавершенного производства инспекция в нарушение требований пункта 2 статьи 272, а также пункта 1 статьи 319 Налогового кодекса неправомерно учитывала количество находящегося на внутрицеховых складах запасов названного сырья, которое не было передано в производство и стоимость которого, как следствие, не учитывалась обществом в налоговых регистрах в составе прямых расходов. Кроме того, включив данные запасы сырья в расчет объема незавершенного производства в количественном выражении на начало проверяемого периода, инспекция не скорректировала показатели налогового учета общества в части увеличения общей суммы прямых расходов.

В подтверждение этих доводов обществом были представлены соответствующие доказательства (ведомости по учету сырья и материалов, технические производственные отчеты), которые должной оценки судов не получили.

Общество при рассмотрении дела также указывало на применение инспекцией нормы расхода железорудного концентрата, не учитывающей его влажность, что привело к увеличению расчетных остатков сырья в незавершенном производстве на конец проверяемого периода на 653497,510 тонны и, как следствие, к исключению стоимости упомянутого сырья из состава прямых расходов.

Обществом представлялся контррасчет остатков сырья в незавершенном производстве. Оценка расчета, а также указанных выше доводов, приводившихся обществом, в том числе со ссылкой на несоответствие расчета инспекции технологическим мощностям оборудования и показателям его максимальной загрузки, судами в нарушение требований статьи 71 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации дана не была.

Кроме того, судами не были учтены положения части 5 статьи 200 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, согласно которым обязанность доказывания соответствия оспариваемого ненормативного правового акта закону или иному нормативному правовому акту, а также обстоятельств, послуживших основанием для его принятия, возлагается на орган, принявший акт.

В решении инспекции по рассматриваемому эпизоду (пункт 1.7) приведены лишь алгоритм оценки остатков незавершенного производства и размера прямых расходов, приходящихся на реализованную продукцию, и пояснение этого расчета на примере данных за январь 2005 года. Обоснование расчета размера прямых расходов, приходящихся на незавершенное производство в денежном выражении, исключение которых и привело к выводу о занижении налоговой базы, а также расчет доначисленного налога на прибыль в целом за проверявшийся период (2005–2006 годы) в решении отсутствуют. Несмотря на возражения общества, направленные на оспаривание размера доначисленного налога на прибыль, соответствующий расчет и пояснения по нему инспекцией суду представлены не были. Данный расчет в материалах дела отсутствует.

Таким образом, инспекцией при рассмотрении дела в суде не были доказаны обстоятельства, послужившие основанием для вывода о занижении обществом налога на прибыль на 209 390 982 рубля вследствие несоблюдения требований статей 318 и 319 Налогового кодекса.

По второму оспариваемому обществом эпизоду основанием доначисления 34 812 602 рублей налога на прибыль (пункт 1.6 решения инспекции) послужил вывод инспекции об оценке части компенсации в сумме 145 052 509 рублей, выплаченной обществом закрытому акционерному обществу «Северсталь-групп» (далее — управляющая организация) в связи с досрочным расторжением договора оказания услуг по управлению обществом как экономически неоправданных расходов.

Как установлено судами и следует из материалов дела, общество ввиду изменения системы корпоративного управления и принятия решения о досрочном расторжении договора о передаче полномочий исполнительного органа акционерного общества и оказания услуг по управлению акционерным обществом от 23.05.2003 (далее — договор оказания услуг), 08.12.2006 заключило с управляющей организацией соглашение о расторжении указанного договора. В соответствии с соглашением обязательства сторон по договору прекращались с 16.12.2006, общество было обязано компенсировать управляющей организации документально подтвержденные расходы, возникшие в связи с досрочным высвобождением работников, принятых на работу в управляющую организацию для исполнения договора оказания услуг, в размере, не превышающем 190 000 000 рублей.

Во исполнение данной обязанности 31.12.2006 обществом и управляющей организацией были подписаны акт и отчет, согласно которым общая сумма компенсируемых затрат, складывающихся из расходов на выплату работникам компенсаций за неиспользованные отпуска и вознаграждений по результатам труда за 2006 год, была определена сторонами в размере 189 830 508 рублей. Эта сумма учтена обществом в составе расходов для целей налогообложения.

Доначисляя 34 812 602 рубля налога на прибыль, инспекция исходила из следующего.

В ходе проверки обществом не было подтверждено фактическое расходование управляющей организацией части выплаченной компенсации в сумме 25 925 677 рублей для осуществления выплат работникам, производимых в связи с расторжением договора оказания услуг. Кроме того, квалифицируя часть затрат в размере 119 126 832 рублей как экономически не оправданные, инспекция полагала, что обязанность по компенсации расходов управляющей организации в указанной части была принята обществом на себя по основаниям, не предусмотренным ни действующим законодательством, ни условиями договора оказания услуг.

В соответствии с пунктом 1 статьи 782 Гражданского кодекса Российской Федерации (далее — Гражданский кодекс) заказчик вправе отказаться от исполнения договора возмездного оказания услуг при условии оплаты исполнителю фактически понесенных им расходов (данная норма также воспроизведена в пункте 9.3 договора оказания услуг). По мнению инспекции, премиальное вознаграждение работников управляющей организации по результатам труда за 2006 год, выплачиваемое после расторжения договора, не может быть квалифицировано в качестве фактически понесенных расходов, обязанность по возмещению которых возлагается на заказчика при одностороннем отказе от договора возмездного оказания услуг.

По выплатам, произведенным обществом с целью погашения задолженности по компенсациям за неиспользованный отпуск, в качестве необоснованных расходов была оценена та часть средств, которая предназначалась для осуществления компенсаций за отпуска, не предоставлявшиеся работникам в нарушение требований статьи 124 Трудового кодекса Российской Федерации более двух лет подряд. Инспекция сочла, что нарушения трудового законодательства, допущенные управляющей организацией, не влекут каких-либо последствий для общества, и, следовательно, обязанность погашения рассматриваемых расходов принята обществом необоснованно.

Суд первой инстанции, оценив представленные обществом доказательства, пришел к выводу о доказанности факта расходования управляющей организацией всей суммы полученной от общества компенсации для осуществления выплат работникам в связи с расторжением договора оказания услуг. Квалифицировав спорные расходы как оправданные и соответствующие требованиям статьи 252 Налогового кодекса, суд признал решение инспекции по рассматриваемому эпизоду недействительным.

Суды апелляционной и кассационной инстанций, отменяя решение суда первой инстанции в указанной части, согласились с доводами инспекции об оценке спорных расходов.

Однако судами не учтено следующее.

Статья 782 Гражданского кодекса, устанавливая право заказчика на односторонний отказ от исполнения договора возмездного оказания услуг, обуславливает возможность реализации данного права при условии возмещения исполнителю

фактически понесенных им расходов. Под расходами следует понимать не только расходы, которые были произведены исполнителем до даты расторжения договора, но и те расходы, обязанность по осуществлению которых возникла у него до указанного момента в связи с принятием в целях исполнения договора возмездного оказания услуг соответствующих обязательств перед третьими лицами и необходимости их исполнения, в том числе и в части условий, касающихся прекращения этих обязательств.

Кроме того, судами не учтено, что, несмотря на наличие у общества права на односторонний отказ от договора оказания услуг в рассматриваемом случае, расторжение данного договора было осуществлено сторонами по иному основанию — по соглашению сторон (пункт 1 статьи 450 Гражданского кодекса). Заключая соглашение о расторжении договора, стороны были вправе предусмотреть необходимость компенсации не только фактически понесенных расходов, но и иных убытков, возникающих у управляющей организации в связи с расторжением договора. Пункт 1 статьи 782 Гражданского кодекса не может рассматриваться как запрещающий возможность заключения соглашения о расторжении договора возмездного оказания услуг на указанных условиях.

Между обществом и управляющей организацией отсутствует спор относительно обоснованности компенсации, выплаченной в результате досрочного расторжения договора оказания услуг, как по видам расходов, подлежащих возмещению, так и по их размеру. Управляющая организация в своей деятельности была ориентирована на общество, и прекращение договора оказания услуг повлекло увольнение 90 процентов ее сотрудников.

Спорные суммы компенсации, квалифицированные инспекцией как необоснованные расходы, предназначались для обеспечения увольнения работников управляющей организации с соблюдением прав и гарантий, предусмотренных трудовым законодательством, а также условиями трудовых договоров об оплате труда. Общий размер выплаченной по соглашению о расторжении договора оказания услуг компенсации был сопоставим со стоимостью услуг по управлению обществом за два месяца. Несоответствие порядка определения, а также размера выплаченной компенсации практике хозяйственного оборота на рынке услуг по управлению хозяйственными обществами инспекцией не доказано.

При изложенных обстоятельствах вывод об экономической неоправданности спорных расходов был сделан инспекцией и судами апелляционной и кассационной инстанций без должных оснований. Субъекты предпринимательской деятельности обладают широкой дискрецией в принятии управленческих решений. Между тем Налоговый кодекс не содержит положений, позволяющих налоговому органу оценивать произведенные налогоплательщиками расходы с позиции их экономической целесообразности, что, по существу, имело место при рассмотрении данного эпизода.

Таким образом, обжалуемые судебные акты в части, касающейся пункта 1.7 решения инспекции, а также постановления судов апелляционной и кассационной инстанций по эпизоду, связанному с пунктом 1.6 решения инспекции, подлежат отмене в соответствии с пунктом 1 части 1 статьи 304 Арбитражного процессуаль-

ного кодекса Российской Федерации как нарушающие единообразие в толковании и применении арбитражными судами норм права.

Учитывая изложенное и руководствуясь статьей 303, пунктами 3 и 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 10.03.2009 по делу № А40-93885/08-112-491, постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 14.12.2009 и постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 31.03.2010 по тому же делу в части отказа в признании недействительным пункта 1.7 решения Межрегиональной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам № 5 от 06.11.2008 № 56-13-26/09-07 о доначислении открытому акционерному обществу «Северсталь» 209 390 982 рублей налога на прибыль, начислении соответствующих сумм пеней и штрафа отменить.

Заявление открытого акционерного общества «Северсталь» в указанной части удовлетворить, решение инспекции в этой части признать недействительным.

Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 14.12.2009 и постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 31.03.2010 по эпизоду, касающемуся доначисления 34 812 602 рублей налога на прибыль, начисления соответствующих сумм пеней и штрафа по пункту 1.6 названного решения инспекции, отменить.

В данной части решение Арбитражного суда города Москвы от 10.03.2009 оставить без изменения.

В остальной части указанные судебные акты оставить без изменения.

*Председательствующий А.А. Иванов*



## **Процедура принудительного взыскания задолженности**

Согласно пункту 1 статьи 47 Налогового кодекса Российской Федерации (в редакции, действующей с 02.09.2010) при пропуске срока на принятие решения об обращении взыскания за счет имущества налоговый орган вправе в течение двух лет со дня истечения срока исполнения требования обратиться в суд с заявлением о взыскании налоговой задолженности. До внесения в Кодекс названных изменений и установления судебного порядка взыскания налоговой задолженности невозможность инициирования исполнительного производства при пропуске срока на принятие решения об обращении взыскания за счет иного имущества налогоплательщика влекла прекращение процедуры принудительного взыскания и, как следствие, отзыв неисполненных инкассовых поручений, выставленных в рамках предшествующего этапа этой процедуры.

---

### **ПОСТАНОВЛЕНИЕ**

#### **Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации**

**№ 8229/10**

**Москва, 8 февраля 2011 г.**

Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в составе:

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

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

рассмотрел заявление открытого акционерного общества «Уральское производственное предприятие «Вектор» о пересмотре в порядке надзора решения Арбитражного суда Свердловской области от 26.10.2009 по делу № А60-38923/2009-С6, постановления Семнадцатого арбитражного апелляционного суда от 29.12.2009 и постановления Федерального арбитражного суда Уральского округа от 16.03.2010 по тому же делу.

В заседании приняли участие представители:

от заявителя — открытого акционерного общества «Уральское производственное предприятие «Вектор» — Егоров А.И.;

от Инспекции Федеральной налоговой службы по Кировскому району города Екатеринбурга — Николаев А.Г., Эйдлин А.И.

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

Открытое акционерное общество «Уральское производственное предприятие «Вектор» (далее — общество) обратилось в Арбитражный суд Свердловской области с заявлением о признании недействительным требования Инспекции Федеральной налоговой службы по Кировскому району города Екатеринбурга (далее — инспекция) от 19.08.2009 № 39534 (далее — требование инспекции) в части предложения уплатить 774 344 рубля 75 копеек пеней, начисленных на недоимку по налогу на имущество и земельному налогу.

Решением Арбитражного суда Свердловской области от 26.10.2009 заявленное обществом требование удовлетворено частично — требование инспекции в части предложения обществу уплатить 341 223 рубля 52 копейки пеней признано недействительным ввиду неподтверждения инспекцией при рассмотрении дела оснований начисления этой суммы, в удовлетворении остальной части требования отказано.

Постановлением Семнадцатого арбитражного апелляционного суда от 29.12.2009 решение суда первой инстанции оставлено без изменения.

Федеральный арбитражный суд Уральского округа постановлением от 16.03.2010 указанные судебные акты оставил без изменения.

В заявлении, поданном в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации, о пересмотре в порядке надзора названных судебных актов общество, ссылаясь на нарушение судами единообразия в толковании и применении норм материального права, просит отменить эти судебные акты в части отказа в признании недействительным требования инспекции об уплате 68 539 рублей 98 копеек пеней, начисленных на задолженность по налогу на имущество за 2005 год и I квартал 2006 года, и принять новый судебный акт об удовлетворении требования в этой части. По мнению общества, указанная сумма пеней неправомерно начислена инспекцией в отношении задолженности, возможность принудительного взыскания которой утрачена.

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

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

Отказывая обществу в удовлетворении требования по эпизоду, оспариваемому в порядке надзора, суды исходили из следующего.

Между обществом и инспекцией отсутствует спор относительно наличия 1 393 089 рублей задолженности по налогу на имущество, образовавшейся в связи с неуплатой этого налога за 2005 год и авансового платежа по нему за I квартал 2006 года. Действия по бесспорному взысканию задолженности за счет денежных средств на счетах общества в банках были совершены инспекцией с соблюдением сроков, установленных статьей 46 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — Кодекс).

Решения о взыскании этой недоимки за счет имущества общества как принятые с пропуском установленного срока были признаны недействительными вступившими в законную силу решениями Арбитражного суда Свердловской области от 08.05.2007 по делу № А60-6960/2007-С8 и от 04.06.2007 по делу № А60-6951/07-С6. Однако данное обстоятельство, по мнению судов, в силу самостоятельности процедур взыскания налоговой задолженности за счет денежных средств и за счет иного имущества налогоплательщика не свидетельствует об утрате права на взыскание недоимки за счет денежных средств на счетах в банках. Выставленные инкассовые поручения от 13.06.2006 и от 30.06.2006 инспекцией отозваны не были и находятся на исполнении в банках. Кодекс не устанавливает предельного срока, в течение которого может исполняться правомерно принятое решение о взыскании задолженности за счет денежных средств налогоплательщика и выставленное на его основе инкассовое поручение.

В силу изложенного судами были отклонены доводы общества о неправомерности начисления пеней, основанные на квалификации спорной задолженности по налогу на имущество как нереальной к взысканию.

Однако судами не учтено следующее.

Предусмотренные статьями 46 и 47 Кодекса меры принудительного взыскания налоговой задолженности за счет денежных средств на счетах в банках и за счет иного имущества налогоплательщика-организации представляют собой последовательные этапы единого внесудебного порядка взыскания налоговой задолженности, а не самостоятельные, независимые друг от друга процедуры.

В связи с этим при установлении недостаточности или отсутствия денежных средств на счетах налогоплательщика-организации налоговый орган обязан предпринять предусмотренные статьей 47 Кодекса меры, направленные на взыскание налоговой задолженности за счет иного имущества налогоплательщика, а именно вынести соответствующее решение и постановление и направить его судебному приставу-исполнителю для исполнения в порядке, предусмотренном Федеральным законом от 02.10.2007 № 229-ФЗ «Об исполнительном производстве». Принятие этих мер в установленный срок направлено на обеспечение как эффективности взыскания, так и определенности в налоговых правоотношениях.

Согласно пункту 1 статьи 47 Кодекса (в редакции, действующей с 02.09.2010) при пропуске срока на принятие решения об обращении взыскания за счет имущества налогоплательщика налоговый орган вправе в течение двух лет со дня истечения срока исполнения требования обратиться в суд с заявлением о взыскании налоговой задолженности.

До внесения в Кодекс названных изменений и установления судебного порядка взыскания налоговой задолженности невозможность инициирования исполнительного производства при пропуске срока на принятие решения об обращении взыскания за счет иного имущества налогоплательщика влечет прекращение процедуры принудительного взыскания и, как следствие, отзыв неисполненных инкассовых поручений, выставленных в рамках предшествующего этапа этой процедуры.

Пени не могут служить способом обеспечения исполнения обязанности по уплате налога, возможность взыскания которого утрачена.

Следовательно, у инспекции отсутствовали правовые основания для начисления спорной суммы пеней по налогу на имущество за 2005 год и I квартал 2006 года.

При указанных обстоятельствах оспариваемые в отношении взыскания упомянутой суммы пеней судебные акты в силу пункта 1 части 1 статьи 304 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации подлежат отмене как нарушающие единообразие в толковании и применении норм материального права.

Содержащееся в настоящем постановлении Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации толкование правовых норм является общеобязательным и подлежит применению при рассмотрении арбитражными судами аналогичных дел.

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

**ПОСТАНОВИЛ:**

решение Арбитражного суда Свердловской области от 26.10.2009 по делу № А60-38923/2009-С6, постановление Семнадцатого арбитражного апелляционного суда от 29.12.2009 и постановление Федерального арбитражного суда Уральского округа от 16.03.2010 по тому же делу в части отказа в удовлетворении требования открытого акционерного общества «Уральское производственное предприятие «Вектор» о признании недействительным требования Инспекции Федеральной налоговой службы по Кировскому району города Екатеринбурга от 19.08.2009 № 39534 об уплате 68 539 рублей 98 копеек пеней, начисленных на задолженность по налогу на имущество за 2005 год и I квартал 2006 года, отменить.

Требование инспекции в указанной части признать недействительным.

В остальной части названные судебные акты оставить без изменения.

*Председательствующий А.А. Иванов*

## Непредставление налоговой декларации

Правонарушение, ответственность за которое установлена статьей 119 Налогового кодекса Российской Федерации, окончено, когда истек определенный законодательством срок представления налоговой декларации, поэтому срок давности привлечения к налоговой ответственности на основании пункта 2 статьи 119 Кодекса за непредставление налоговой декларации следует исчислять с момента истечения данного срока.

---

### **ПОСТАНОВЛЕНИЕ Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 13447/10 Москва, 22 февраля 2011 г.**

Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в составе:

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

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

рассмотрел заявление индивидуального предпринимателя Крайнова Д.Ю. о пересмотре в порядке надзора решения Арбитражного суда Ульяновской области от 29.01.2010 по делу № А72-19041/2009, постановления Одиннадцатого арбитражного апелляционного суда от 06.04.2010 и постановления Федерального арбитражного суда Поволжского округа от 22.07.2010 по тому же делу.

В заседании приняли участие:

заявитель — индивидуальный предприниматель Крайнов Д.Ю.;

представители Инспекции Федеральной налоговой службы по Засвияжскому району города Ульяновска — Григорьев В.В., Хачатрян Н.А.

Заслушав и обсудив доклад судьи Петровой С.М., а также объяснения предпринимателя и представителей инспекции, Президиум установил следующее.

Индивидуальный предприниматель Крайнов Д.Ю. (далее — предприниматель) обратился в Арбитражный суд Ульяновской области с заявлением о признании недействительными решений Инспекции Федеральной налоговой службы по Засвияжскому району города Ульяновска (далее — инспекция) от 15.05.2008 № 5214 и № 5215 (далее — решения инспекции) о привлечении его к налоговой ответственности на основании пункта 2 статьи 119 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — Кодекс) за несвоевременное представление налоговых деклараций по единому социальному налогу за 2004 и 2005 годы.

Решением Арбитражного суда Ульяновской области от 29.01.2010 в удовлетворении заявленного требования отказано.

Постановлением Одиннадцатого арбитражного апелляционного суда от 06.04.2010 решение суда первой инстанции оставлено без изменения.

Федеральный арбитражный суд Поволжского округа постановлением от 22.07.2010 решение суда первой инстанции и постановление суда апелляционной инстанции оставил без изменения.

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

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

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

Согласно пункту 7 статьи 244 Кодекса плательщики единого социального налога представляют налоговую декларацию по этому налогу не позднее 30 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Так как 30 апреля, 1 и 2 мая 2005 и 2006 годов являлись выходными и праздничными днями, срок представления налоговой декларации по единому социальному налогу за 2004 год истек 03.05.2005, за 2005 год — 03.05.2006.

Как установлено судами и подтверждено материалами дела, предприниматель представил в инспекцию данные декларации 01.11.2007, то есть с нарушением предусмотренного налоговым законодательством срока.

По итогам камеральной налоговой проверки этих налоговых деклараций указанными решениями инспекции предприниматель привлечен к налоговой ответственности на основании пункта 2 статьи 119 Кодекса, ему начислено 1366 рублей 76 копеек и 20 146 рублей 70 копеек штрафа.

В силу статьи 113 Кодекса лицо не может быть привлечено к ответственности за совершение налогового правонарушения, если со дня его совершения либо со следующего дня после окончания налогового периода, в течение которого оно было совершено, и до момента вынесения решения о привлечении к ответственности истекли три года (срок давности).

Исчисление срока давности со дня совершения налогового правонарушения применяется в отношении всех налоговых правонарушений, кроме предусмотренных статьями 120 и 122 Кодекса.

Исчисление срока давности со следующего дня после окончания соответствующего налогового периода применяется в отношении налоговых правонарушений, определенных статьями 120 и 122 Кодекса.

Согласно пункту 1 статьи 119 Кодекса (в редакции, действовавшей в спорный период) непредставление налогоплательщиком в установленный законодательством о налогах и сборах срок налоговой декларации в налоговый орган по месту учета, при отсутствии признаков налогового правонарушения, предусмотренного в пункте 2 данной статьи, влечет взыскание штрафа в размере пяти процентов суммы налога, подлежащей уплате (доплате) на основе этой декларации, за каждый полный или неполный месяц со дня, установленного для ее представления, но не более 30 процентов указанной суммы и не менее 100 рублей.

В силу пункта 2 названной правовой нормы непредставление налогоплательщиком налоговой декларации в налоговый орган в течение более 180 дней по истечении установленного законодательством о налогах срока представления такой декларации влечет взыскание штрафа в размере 30 процентов суммы налога, подлежащей уплате на основе этой декларации, и 10 процентов суммы налога, подлежащей уплате на основе этой декларации, за каждый полный или неполный месяц начиная со 181-го дня.

Отказывая в удовлетворении заявленного требования, суды трех инстанций пришли к выводу о том, что на день принятия инспекцией оспариваемых решений (то есть на 15.05.2008) трехлетний срок для привлечения предпринимателя к ответственности на основании пункта 2 статьи 119 Кодекса не истек.

При этом суды первой и апелляционной инстанций исчисляли этот срок со дня представления предпринимателем налоговых деклараций, то есть с 01.11.2007.

Суд кассационной инстанции, соглашаясь с выводами нижестоящих судов, счел, что срок давности привлечения к ответственности за непредставление налоговой декларации даже и в том случае, если его следует исчислять после истечения сроков, определенных в статье 119 Кодекса, инспекцией не пропущен.

Между тем судами не учтено, что правонарушение, ответственность за которое установлена статьей 119 Кодекса, окончено, когда истек предусмотренный законодательством срок представления налоговой декларации.

В силу пункта 7 статьи 244 Кодекса плательщики единого социального налога представляют налоговую декларацию по этому налогу не позднее 30 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Таким образом, срок давности привлечения к налоговой ответственности на основании пункта 2 статьи 119 Кодекса за непредставление налоговой декларации по единому социальному налогу за 2004 и 2005 годы подлежал исчислению с 4 мая соответствующего года.

Поскольку оспариваемые решения инспекции вынесены 15.05.2008, срок для привлечения предпринимателя к налоговой ответственности за непредставление налоговой декларации за 2004 год был пропущен.

При названных обстоятельствах решение суда первой инстанции и постановления судов апелляционной и кассационной инстанций в указанной части нарушают единообразие в толковании и применении арбитражными судами норм права, поэтому в силу пункта 1 части 1 статьи 304 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации подлежат отмене.

Что касается привлечения предпринимателя к ответственности за несвоевременное представление налоговой декларации по единому социальному налогу за 2005 год, то из судебных актов не усматривается, что в ходе рассмотрения дела суды исследовали вопросы, связанные с оценкой размера начисленного штрафа, в том числе с учетом правовой позиции, выраженной в постановлении Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 08.12.2009 № 11019/09, поэтому дело в данной части подлежит направлению на новое рассмотрение в суд первой инстанции.

При новом рассмотрении дела судам следует также установить, было ли исполнено указанное решение инспекции о привлечении к ответственности на момент вступления в силу Федерального закона от 27.07.2010 № 229-ФЗ «О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие законодательные акты». Данным Федеральным законом статья 119 Кодекса изложена в новой редакции, согласно которой максимальная сумма штрафа была ограничена и определена в размере 30 процентов неуплаченной суммы налога, подлежащей уплате на основе декларации, не представленной в установленный срок. Эта редакция статьи 119 Кодекса, предусматривая более мягкую ответственность, в силу положений пункта 3 статьи 5 Кодекса и пункта 13 статьи 10 упомянутого Федерального закона подлежит применению также и в отношении решений о привлечении к налоговой ответственности, не исполненных на момент вступления в силу названного Федерального закона.

Содержащееся в настоящем постановлении Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации толкование правовых норм является общеобязательным и подлежит применению при рассмотрении арбитражными судами аналогичных дел.

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

**ПОСТАНОВИЛ:**

решение Арбитражного суда Ульяновской области от 29.01.2010 по делу № А72-19041/2009, постановление Одиннадцатого арбитражного апелляционного суда от 06.04.2010 и постановление Федерального арбитражного суда Поволжского округа от 22.07.2010 по тому же делу отменить.

Заявление индивидуального предпринимателя Крайнова Д.Ю. в части признания недействительным решения Инспекции Федеральной налоговой службы по Завьяжскому району города Ульяновска от 15.05.2008 № 5215 о привлечении его к налоговой ответственности за несвоевременное представление налоговой декларации по единому социальному налогу за 2004 год удовлетворить.

Указанное решение инспекции признать недействительным.

В остальной части дело направить на новое рассмотрение в Арбитражный суд Ульяновской области.

*Председательствующий А.А. Иванов*



## Право на налоговый вычет по НДС

Ошибочное отражение налогоплательщиком в налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость размера налоговой базы, облагаемой по налоговой ставке 0 процентов, не влечет перерасчета достоверно заявленных налоговых вычетов, отраженных в этой декларации.

---

### ПОСТАНОВЛЕНИЕ

Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации

№ 13995/10

Москва, 1 марта 2011 г.

Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в составе:

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

членов Президиума: Амосова С.М., Бабкина А.И., Бациева В.В., Валявиной Е.Ю., Завьяловой Т.В., Козловой О.А., Першутова А.Г., Сарбаша С.В., Слесарева В.Л., Тумаркина В.М., Юхнея М.Ф. —

рассмотрел заявление общества с ограниченной ответственностью «Висла» о пересмотре в порядке надзора решения Арбитражного суда Кемеровской области от 02.03.2010 по делу № А27-25954/2009, постановления Седьмого арбитражного апелляционного суда от 25.05.2010 и постановления Федерального арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 03.08.2010 по тому же делу.

В заседании приняли участие представители:

от заявителя — общества с ограниченной ответственностью «Висла» — Лякин В.Е.;

от Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 7 по Кемеровской области (правопреемника Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 6 по Кемеровской области) — Черникова-Поснова В.В., Юдин С.В.;

от Управления Федеральной налоговой службы по Кемеровской области (третьего лица) — Черникова-Поснова В.В., Юдин С.В.

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

Общество с ограниченной ответственностью «Висла» (далее — общество) представило в Межрайонную инспекцию Федеральной налоговой службы № 6 по Кемеровской области (далее — инспекция) третью уточненную налоговую декларацию по налогу на добавленную стоимость за II квартал 2007 года (далее — налоговая декларация), в которой заявило к возмещению 344 727 рублей налога на добавленную стоимость (в том числе 340 292 рубля налоговых вычетов по операциям по реализации товаров, в отношении которых обоснованность применения нало-

говой ставки 0 процентов документально подтверждена), а также комплект документов, предусмотренных статьей 165 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — Кодекс).

По результатам камеральной налоговой проверки налоговой декларации инспекцией вынесено решение от 01.07.2009 № 415 (далее — решение инспекции № 415) о привлечении общества к ответственности за совершение налогового правонарушения и решение от 01.07.2009 № 76 (далее — решение инспекции № 76) об отказе обществу в возмещении 344 727 рублей налога на добавленную стоимость.

Общество обжаловало названные решения инспекции в Управление Федеральной налоговой службы по Кемеровской области (далее — управление).

Решением управления от 04.09.2009 № 595 (далее — решение управления) решение инспекции № 415 отменено, решение инспекции № 76 отменено в части отказа в возмещении 284 869 рублей.

Общество признало обоснованным вывод инспекции и управления о завышении вычетов по налогу на добавленную стоимость на сумму 2199 рублей, поскольку им не представлено доказательств вывоза 21,84 тонны товаров в таможенном режиме экспорта.

Полагая, что в возмещении 51 044 рублей налога на добавленную стоимость отказано незаконно, общество обратилось в Арбитражный суд Кемеровской области с заявлением о признании недействительным решения инспекции № 76 (в редакции решения управления) в части отказа в возмещении указанной суммы.

Решением Арбитражного суда Кемеровской области от 02.03.2010 в удовлетворении требования обществу отказано.

Постановлением Седьмого арбитражного апелляционного суда от 25.05.2010 решение суда первой инстанции оставлено без изменения.

Федеральный арбитражный суд Западно-Сибирского округа постановлением от 03.08.2010 названные судебные акты оставил без изменения.

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

В отзывах на заявление инспекция и управление просят оставить оспариваемые судебные акты без изменения как соответствующие Кодексу.

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

Общество приобрело 3380 тонн угля у общества с ограниченной ответственностью «Векта» (далее — поставщик), уплатив за него 1 890 509 рублей и 340 292 рубля налога на добавленную стоимость. В дальнейшем им подтверждена операция по реализации в Польшу 3358,16 тонны угля за 84 500 долларов США (2 219 350 рублей по курсу 26,2645 рубля за 1 доллар США).

Основанием для отказа в возмещении 51 044 рублей налога на добавленную стоимость послужило то обстоятельство, что обществом в разделе 5 налоговой декларации «Расчет суммы налога по операциям по реализации товаров (работ, услуг), обоснованность применения налоговой ставки 0 процентов по которым документально подтверждена» была отражена налоговая база в сумме 1 890 509 рублей вместо 2 219 350 рублей, полученных от иностранного покупателя за реализованный на экспорт уголь.

Инспекция и управление пришли к выводу о том, что указанные обществом в налоговой декларации 340 292 рубля налоговых вычетов соотносятся с суммой реализации товаров, равной 2 219 350 рублям. Поскольку обществом в налоговой декларации отражена налоговая база по реализации товаров на экспорт в сумме 1 890 509 рублей, то соответствующие ей налоговые вычеты должны составлять 289 248 рублей.

Разность между 340 292 рублями налоговых вычетов по налогу на добавленную стоимость, заявленных обществом в налоговой декларации, и 289 248 рублями налоговых вычетов, признанных инспекцией и управлением обоснованными, составляет 51 044 рубля.

Суды согласились с доводами инспекции. Вывод судов об обоснованности решения инспекции № 76 сделан с учетом информации, содержащейся в решении инспекции № 415 и решении управления.

Между тем из обстоятельств дела следует, что обществом была допущена ошибка при отражении в налоговой декларации размера налоговой базы по налогу на добавленную стоимость, которую общество определило как стоимость приобретенного у поставщика угля вместо суммы оплаты, полученной от иностранного покупателя.

Размер налоговых вычетов указан обществом в упомянутом разделе налоговой декларации верно исходя из сумм налога на добавленную стоимость, предъявленных обществу при приобретении товаров (по счету-фактуре от 31.12.2006 № 30 приобретено 2339,3 тонны угля за 1 543 938 рублей, в том числе 235 515 рублей 97 копеек налога на добавленную стоимость, по счету-фактуре от 31.01.2007 № 2 приобретено 1040,7 тонны угля за 686 862 рубля, в том числе 104 775 рублей 56 копеек налога на добавленную стоимость).

Согласно пунктам 3 и 8 статьи 88 Кодекса камеральная налоговая проверка налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость, в которой заявлено право на возмещение названного налога, проводится на основе налоговых деклараций и документов, представленных налогоплательщиком. Налоговый орган вправе истребовать у налогоплательщика документы, подтверждающие правомерность применения налоговых вычетов. Если камеральной налоговой проверкой выявлены

ошибки в налоговой декларации, об этом сообщается налогоплательщику с требованием представить необходимые пояснения или внести соответствующие исправления.

Из решения инспекции № 415 и решения управления усматривается, что в результате камеральной налоговой проверки инспекцией были выявлены все обстоятельства, поясняющие ошибочность указания обществом в налоговой декларации размера налоговой базы и подтверждающие обоснованность налоговых вычетов.

В силу статей 53, 54, пункта 6 статьи 166 Кодекса сумма налога на добавленную стоимость по операциям реализации товаров, облагаемых по налоговой ставке 0 процентов, исчисляется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы на основе документально подтвержденных данных об объектах налогообложения.

Ошибки, допущенные при определении налоговой базы, не влияют на результат исчисления налога на добавленную стоимость, облагаемого по указанной налоговой ставке, так как сумма налога исчисляется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы (статья 154, пункт 1 статьи 166 Кодекса).

Произведение налоговой базы на налоговую ставку, равную 0 процентов, не влечет доначисления налога на добавленную стоимость.

Возмещение налога на добавленную стоимость является лишь следствием установленного статьями 171, 172 и 176 порядка применения налоговых вычетов.

Следовательно, при отсутствии каких-либо претензий со стороны инспекции к обществу в отношении документов, подтверждающих обоснованность применения налоговой ставки 0 процентов и налоговых вычетов, оснований для отказа в возмещении налога на добавленную стоимость не имеется.

Поэтому у судов не было оснований для отказа в удовлетворении требования общества о признании недействительным решения инспекции № 76 (в редакции решения управления) об отказе в возмещении 51 044 рублей налога на добавленную стоимость.

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

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

**ПОСТАНОВИЛ:**

решение Арбитражного суда Кемеровской области от 02.03.2010 по делу № А27-25954/2009, постановление Седьмого арбитражного апелляционного суда от

25.05.2010 и постановление Федерального арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 03.08.2010 по тому же делу отменить.

Заявление общества с ограниченной ответственностью «Висла» удовлетворить.

Решение Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 6 по Кемеровской области от 01.07.2009 № 76 об отказе в возмещении полностью суммы налога на добавленную стоимость, заявленной к возмещению (в редакции решения Управления Федеральной налоговой службы по Кемеровской области от 04.09.2009 № 595 о частичном удовлетворении жалобы), в части отказа обществу с ограниченной ответственностью «Висла» в возмещении 51 044 рублей налога на добавленную стоимость признать недействительным.

Обязать Межрайонную инспекцию Федеральной налоговой службы № 7 по Кемеровской области возместить обществу с ограниченной ответственностью «Висла» указанную сумму налога на добавленную стоимость.

*Председательствующий А.А. Иванов*

## НДС и тариф на услуги водоснабжения

Предъявление обществом товариществу собственников жилья требований об оплате услуг водоснабжения и водоотведения с учетом тарифа на эти услуги, увеличенного на сумму налога на добавленную стоимость, не соответствует нормам Налогового кодекса Российской Федерации, Жилищного кодекса Российской Федерации, Правил предоставления коммунальных услуг гражданам, утвержденных постановлением Правительства Российской Федерации от 23.05.2006 № 307 «О порядке предоставления коммунальных услуг гражданам».

### **ПОСТАНОВЛЕНИЕ Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 12552/10 Москва, 22 февраля 2011 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., Бациева В.В., Валявиной Е.Ю., Витрянского В.В., Воронцовой Л.Г., Завьяловой Т.В., Иванниковой Н.П., Козловой О.А., Першутова А.Г., Сарбаша С.В., Слесарева В.Л., Юхнея М.Ф. —

рассмотрел заявление общества с ограниченной ответственностью «Дивногорский водоканал» о пересмотре в порядке надзора постановления Третьего арбитражного апелляционного суда от 29.04.2010 и постановления Федерального арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 02.07.2010 по делу № А33-16422/2009 Арбитражного суда Красноярского края.

В заседании принял участие представитель заявителя — общества с ограниченной ответственностью «Дивногорский водоканал» (истца) — Чикалов М.В.

Заслушав и обсудив доклад судьи Воронцовой Л.Г., а также объяснения представителя участвующего в деле лица, Президиум установил следующее.

Общество с ограниченной ответственностью «Дивногорский водоканал» (далее — общество) обратилось в Арбитражный суд Красноярского края с иском к товариществу собственников жилья «Олимп» (далее — товарищество) о взыскании 226 765 рублей 97 копеек задолженности за полученную питьевую воду и сброшенные сточные воды за январь — октябрь 2009 года по договору от 01.02.2007 № 247 на отпуск (получение) питьевой воды и прием (сброс) сточных вод (с учетом уточнения суммы иска).

К участию в деле в качестве третьего лица, не заявляющего самостоятельных требований относительно предмета спора, привлечен Комитет городского хозяйства

и жилищной политики администрации муниципального образования города Дивногорска.

Решением Арбитражного суда Красноярского края от 22.01.2010 исковое требование удовлетворено. Суд пришел к выводу о правомерности примененного обществом метода определения объема водопотребления и водоотведения в отсутствие общедомовых приборов учета исходя из норматива потребления коммунальных ресурсов гражданами.

При определении суммы задолженности суд счел, что тарифы, установленные органом местного самоуправления на услуги водоснабжения и водоотведения, не включают налог на добавленную стоимость (далее — НДС), и удовлетворил иск, сумма которого рассчитана обществом с применением указанных тарифов и с учетом НДС.

Постановлением Третьего арбитражного апелляционного суда от 29.04.2010 решение суда первой инстанции отменено, в удовлетворении иска отказано в связи с отсутствием у товарищества долга перед обществом.

Федеральный арбитражный суд Восточно-Сибирского округа постановлением от 02.07.2010 судебный акт апелляционной инстанции оставил без изменения по тем же основаниям.

В заявлении, поданном в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации, о пересмотре в порядке надзора постановлений судов апелляционной и кассационной инстанций общество просит их отменить, указывая на неправомерность выводов судов о необходимости взимания платы за реализуемый им товариществу коммунальный ресурс без учета НДС. По мнению заявителя, судами необоснованно не применены подлежащие применению нормы Налогового кодекса Российской Федерации.

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

Проверив обоснованность доводов, изложенных в заявлении и выступлении присутствующего в заседании представителя общества, Президиум считает, что оспариваемые судебные акты подлежат оставлению без изменения по следующим основаниям.

Суды установили, что общество при проведении расчетов с товариществом за услуги водоснабжения и водоотведения применяло тарифы, утвержденные постановлением администрации города Дивногорска от 27.11.2008 № 1576п в размере соответственно 18 рублей 82 копеек за кубический метр и 17 рублей 68 копеек за кубический метр, а также надбавку к тарифу на водоотведение в размере 2 рублей 77 копеек за кубический метр, установленную решением Дивногорского городского Совета депутатов от 27.11.2008 № 43-277-ГС для общества. При этом для расчетов за соответствующие услуги с населением отдельный тариф не устанавливался.

Проверив расчет суммы иска, суд апелляционной инстанции установил увеличение обществом названных тарифов на сумму НДС и признал неверным определение им общей стоимости услуг водопотребления и водоотведения, подлежащих оплате товариществом, с включением НДС. Исходя из отсутствия обязанности по уплате НДС и с учетом произведенной суммы оплаты указанных услуг, суд пришел к выводу о том, что у товарищества задолженности перед обществом не имеется.

По мнению судов апелляционной и кассационной инстанций, при определении стоимости потребленной воды и сброшенных сточных вод следует руководствоваться тарифом, установленным для ресурсоснабжающей организации органом местного самоуправления, без учета НДС, поскольку товарищество не осуществляет реализацию ресурса и коммунальных услуг, а лишь выступает посредником при проведении расчетов, занимаясь сбором денежных средств с собственников жилья и их перечислением в полном размере на счета ресурсоснабжающих организаций.

Президиум считает, что выводы судов апелляционной и кассационной инстанций об отсутствии у товарищества задолженности не противоречат нормам Жилищного кодекса Российской Федерации, Правил предоставления коммунальных услуг гражданам, утвержденных постановлением Правительства Российской Федерации от 23.05.2006 № 307 «О порядке предоставления коммунальных услуг гражданам» (далее — Правила № 307), и Налогового кодекса Российской Федерации.

Согласно пункту 15 Правил № 307, принятых Правительством Российской Федерации на основании статьи 157 Жилищного кодекса Российской Федерации, размер платы за холодное водоснабжение, водоотведение рассчитывается по тарифам, установленным для ресурсоснабжающих организаций в порядке, определенном законодательством Российской Федерации. В случае если исполнителем является товарищество собственников жилья, расчет размера платы за коммунальные услуги, а также за приобретение исполнителем холодной воды, услуг водоотведения осуществляется по тарифам, установленным в соответствии с законодательством Российской Федерации и используемым для расчета размера платы за коммунальные услуги гражданами.

Таким образом, при расчетах общества с товариществом (являющимся исполнителем коммунальных услуг) за питьевую воду и сброшенные сточные воды должен применяться тариф, используемый для расчета размера платы гражданами.

В силу пунктов 1, 6 статьи 168 Налогового кодекса Российской Федерации при реализации товаров (работ, услуг) налогоплательщик дополнительно к цене (тарифу) реализуемых товаров (работ, услуг) обязан предъявить к оплате покупателю этих товаров (работ, услуг) соответствующую сумму НДС. При реализации товаров (работ, услуг) населению по розничным ценам соответствующая сумма НДС включается в цены (тарифы).

При расчетах между товариществом и обществом (налогоплательщиком) подлежал применению тариф, устанавливаемый для граждан с включением в него НДС, поэтому у последнего отсутствовали основания для увеличения тарифа на сумму НДС по налоговой ставке в размере 18 процентов.



Таким образом, Президиум считает, что расчет обществом суммы задолженности товарищества за услуги водоснабжения и водоотведения с учетом тарифа, установленного для ресурсоснабжающей организации, увеличенного на сумму НДС, не соответствует упомянутым нормам Налогового кодекса Российской Федерации, Жилищного кодекса Российской Федерации, Правил № 307.

При названных обстоятельствах оспариваемые судебные акты подлежат оставлению без изменения, а заявление общества — без удовлетворения.

Содержащееся в настоящем постановлении Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации толкование правовых норм является общеобязательным и подлежит применению при рассмотрении арбитражными судами аналогичных дел.

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

**ПОСТАНОВИЛ:**

постановление Третьего арбитражного апелляционного суда от 29.04.2010 и постановление Федерального арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 02.07.2010 по делу № А33-16422/2009 Арбитражного суда Красноярского края оставить без изменения.

Заявление общества с ограниченной ответственностью «Дивногорский водоканал» оставить без удовлетворения.

*Председательствующий А.А. Иванов*

## Налоговая база по налогу на прибыль

Выплата директору общества при его увольнении единовременной надбавки к пенсии по старости аналогична по своему содержанию расходам, не учитываемым в соответствии с пунктом 25 статьи 270 Налогового кодекса Российской Федерации при исчислении налога на прибыль.

### **ПОСТАНОВЛЕНИЕ Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 13018/10 Москва, 1 марта 2011 г.**

Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в составе:

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

членов Президиума: Амосова С.М., Бациева В.В., Валявиной Е.Ю., Завьяловой Т.В., Козловой О.А., Никифорова С.Б., Першутова А.Г., Сарбаша С.В., Слесарева В.Л., Юхнея М.Ф. —

рассмотрел заявление Ленского золотодобывающего открытого акционерного общества «Лензолото» о пересмотре в порядке надзора решения Арбитражного суда Иркутской области от 16.02.2010 по делу № А19-25409/09-43 и постановления Федерального арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 29.07.2010 по тому же делу.

В заседании приняли участие представители:

от заявителя — Ленского золотодобывающего открытого акционерного общества «Лензолото» — Борисова Е.Г.;

от Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 16 по Иркутской области — Воробьева Н.С., Цивань А.П., Юдин С.В.;

от Управления Федеральной налоговой службы по Иркутской области — Цивань А.П., Юдин С.В.

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

Ленское золотодобывающее открытое акционерное общество «Лензолото» (далее — общество) обратилось в Арбитражный суд Иркутской области с заявлением о признании недействительным решения Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 16 по Иркутской области (далее — инспекция) от 31.07.2009 № 11-50/15 в редакции решения Управления Федеральной налоговой службы по

Иркутской области (далее — управление) от 02.11.2009 № 26-16/51419 в части доначисления 6 504 406 рублей налога на прибыль, 6 387 552 рублей налога на добавленную стоимость, начисления соответствующих пеней, взыскания 1 293 797 рублей налоговых санкций, предусмотренных пунктом 1 статьи 122 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — Кодекс), за неполную уплату налога на прибыль и 100 рублей налоговых санкций, предусмотренных пунктом 1 статьи 126 Кодекса, за непредставление в инспекцию в установленный срок документов и сведений, уменьшения убытков, исчисленных обществом при определении налогооблагаемой прибыли за январь — декабрь 2007 года, на сумму 6 208 634 рубля, а также отражения в лицевого счете 13 434 рублей не перечисленного в бюджет налога на доходы физических лиц.

Решением Арбитражного суда Иркутской области от 16.02.2010 в удовлетворении заявленных требований отказано.

Постановлением Четвертого арбитражного апелляционного суда от 20.05.2010 решение суда первой инстанции в части признания законным оспариваемого решения инспекции в отношении доначисления 3 781 713 рублей налога на прибыль, начисления соответствующих пеней, взыскания 425 025 рублей налоговых санкций, предусмотренных пунктом 1 статьи 122 Кодекса, уменьшения убытков, исчисленных обществом при определении налогооблагаемой прибыли, на сумму 6 208 634 рубля отменено и требования общества в этой части удовлетворены. В остальной части решение суда оставлено без изменения.

Федеральный арбитражный суд Восточно-Сибирского округа постановлением от 29.07.2010 постановление суда апелляционной инстанции в части удовлетворения требований общества отменил и оставил в силе в отмененной части решение суда первой инстанции.

В заявлении, поданном в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации, о пересмотре в порядке надзора решения суда первой инстанции и постановления суда кассационной инстанции общество, ссылаясь на нарушение единообразия в толковании и применении арбитражными судами норм права, просит отменить названные судебные акты в части исключения суммы единовременной надбавки к пенсии, выплаченной при увольнении генеральному директору общества, из состава расходов, учитываемых при определении налогооблагаемой прибыли, и оставить без изменения постановление суда апелляционной инстанции.

В отзывах на заявление инспекция и управление просят оставить оспариваемые судебные акты без изменения как соответствующие действующему законодательству.

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

Как видно из судебных актов и подтверждается материалами дела, инспекцией была проведена выездная налоговая проверка общества по вопросам правильно-

сти и своевременности уплаты налогов за 2006 — 2007 годы, в том числе налога на прибыль.

По результатам рассмотрения материалов проверки инспекцией вынесено решение от 31.07.2009 № 11-50/15 о привлечении общества к ответственности за совершение налогового правонарушения, которым обществу, в частности, доначислено 3 781 713 рублей налога на прибыль, начислено 316 799 рублей пеней, взыскано 425 025 рублей штрафа, предусмотренного пунктом 1 статьи 122 Кодекса, а также уменьшены убытки, исчисленные обществом при определении налогооблагаемой прибыли за январь — декабрь 2007 года, на сумму 6 208 634 рубля.

Основанием для принятия решения в названной части послужил вывод инспекции о неправомерном отнесении обществом к расходам, учитываемым при определении налоговой базы по налогу на прибыль, 21 512 231 рубль 75 копеек единовременной надбавки к пенсии по старости, выплаченной генеральному директору общества при его увольнении.

Общество, считая такие действия инспекции незаконными и нарушающими его права и интересы, обратилось в арбитражный суд с соответствующим заявлением.

При рассмотрении дела судами установлено, что между обществом и генеральным директором был заключен трудовой договор (контракт) от 01.08.2002, пунктом 3.7 которого предусмотрена обязанность общества в случае прекращения договора (за исключением случаев увольнения генерального директора за совершение виновных действий), исходя из того, что генеральный директор проработал в этой должности более семи лет, выплатить ему единовременную надбавку к пенсии по старости в размере 24 среднемесячных должностных окладов из расчета за последние три месяца.

В связи с выходом в 2007 году на пенсию генеральному директору общества по условиям контракта было начислено 21 512 231 рубль 75 копеек единовременного пособия.

Суды первой и кассационной инстанций, признавая неправомерным отнесение названной суммы к расходам, учитываемым при определении налогооблагаемой прибыли, исходили из того, что в трудовом законодательстве отсутствует ограничение работодателей на выплату работникам вознаграждений, не связанных с трудовой деятельностью. Однако в целях налогообложения перечень выплат в пользу работников ограничен. Такие выплаты для их отнесения к расходам, учитываемым при налогообложении прибыли, должны быть связаны непосредственно с выполнением работниками своих трудовых обязанностей в рамках трудовых отношений.

Поскольку спорная выплата носит непроизводственный характер и не связана с оплатой труда работника, суды пришли к выводу о правомерном исключении ее инспекцией из состава указанных расходов, учитываемых обществом при определении налогооблагаемой прибыли на основании статьи 255 Кодекса.

Вывод судов соответствует положениям действующего налогового законодательства.

Президиум считает обоснованной и ссылку суда кассационной инстанции на нормы пункта 25 статьи 270 Кодекса, в соответствии с которыми при определении налоговой базы по налогу на прибыль не учитываются также расходы в виде надбавок к пенсиям, единовременных пособий уходящим на пенсию ветеранам труда.

Принимая во внимание данное указание Кодекса и то, что произведенная обществом выплата директору единовременной надбавки к пенсии по старости аналогична по своему содержанию расходам, поименованным в пункте 25 статьи 270 Кодекса, суд кассационной инстанции пришел к обоснованному выводу о неправомерном отнесении обществом спорной суммы к расходам, учитываемым при определении налогооблагаемой прибыли.

При таких обстоятельствах оспариваемые обществом судебные акты подлежат оставлению без изменения.

Содержащееся в настоящем постановлении Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации толкование правовых норм является общеобязательным и подлежит применению при рассмотрении арбитражными судами аналогичных дел.

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

**ПОСТАНОВИЛ:**

решение Арбитражного суда Иркутской области от 16.02.2010 по делу № А19-25409/09-43 и постановление Федерального арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 29.07.2010 по тому же делу оставить без изменения.

Заявление Ленского золотодобывающего открытого акционерного общества «Лензолото» оставить без удовлетворения.

*Председательствующий А.А. Иванов*

## Реализация имущественных прав

Денежные средства, полученные от физических лиц по договору уступки права на долю в строящемся доме, являются выручкой от реализации имущественных прав и в силу положений пунктов 1 и 2 статьи 249 Налогового кодекса Российской Федерации должны учитываться в доходах организации.

### **ПОСТАНОВЛЕНИЕ Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 13295/10 Москва, 15 февраля 2011 г.**

Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в составе:

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

членов Президиума: Амосова С.М., Андреевой Т.К., Бациева В.В., Витрянского В.В., Завьяловой Т.В., Иванниковой Н.П., Исайчева В.Н., Козловой О.А., Маковской А.А., Пановой И.В., Першутова А.Г., Петровой С.М., Сарбаша С.В., Слесарева В.Л., Юхнея М.Ф. —

рассмотрел заявление Инспекции Федеральной налоговой службы № 2 по городу Краснодару о пересмотре в порядке надзора решения Арбитражного суда Краснодарского края от 11.02.2010 по делу № А32-48079/2009-19/863, постановления Пятнадцатого арбитражного апелляционного суда от 14.05.2010 и постановления Федерального арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 05.08.2010 по тому же делу.

В заседании приняли участие представители:

от заявителя — Инспекции Федеральной налоговой службы № 2 по городу Краснодару — Прокопенко Е.Н., Селихов М.Ю., Шмытов А.А.;

от общества с ограниченной ответственностью «Агентство «ПРИСЛИ» — Есипенко Е.Н.

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

Общество с ограниченной ответственностью «Агентство «ПРИСЛИ» (далее — общество) обратилось в Арбитражный суд Краснодарского края с заявлением о признании недействительным решения Инспекции Федеральной налоговой службы № 2 по городу Краснодару (далее — инспекция) от 28.07.2009 № 13-18/52 в части доначисления 17 640 212 рублей налогов, начисления 6 452 131 рубля пеней и 17 581 987 рублей штрафов (с учетом уточнения требования).

Решением Арбитражного суда Краснодарского края от 11.02.2010 заявленное требование удовлетворено.

Постановлением Пятнадцатого арбитражного апелляционного суда от 14.05.2010 решение суда первой инстанции оставлено без изменения.

Федеральный арбитражный суд Северо-Кавказского округа постановлением от 05.08.2010 решение суда первой и постановление суда апелляционной инстанций оставил без изменения.

Суды сочли, что общество выполнило условия для применения упрощенной системы налогообложения, предусмотренные статьей 346.13 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — Кодекс). Инспекция, оценивая соблюдение обществом установленного пунктом 4 статьи 346.13 Кодекса требования о предельно допустимом уровне доходов, неправомерно включила в состав доходов за 2005–2007 годы всю сумму денежных средств, полученных от реализации имущественных прав по договорам уступки права требования.

В заявлении, поданном в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации, о пересмотре в порядке надзора указанных судебных актов инспекция просит их отменить, ссылаясь на нарушение единообразия в толковании и применении арбитражными судами норм права, и принять новый судебный акт об отказе в удовлетворении требования общества.

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

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

Как установлено судами и подтверждается материалами дела, в 2005–2007 годах общество применяло упрощенную систему налогообложения с объектом налогообложения «доходы, уменьшенные на величину расходов».

Общество в 2004 и 2005 годах осуществило финансирование строительства жилых домов по договорам долевого участия в строительстве, заключенным с застройщиками — обществами с ограниченной ответственностью «Таурас-96», «Строительная фирма «ВСВ» и открытым акционерным обществом «Краснодарстрой». Данные организации приняли на себя обязательства по предоставлению обществу в собственность квартир в количестве, определенном в этих договорах.

До окончания строительства общество передало свои права по договорам долевого участия в строительстве физическим лицам, заключив с ними договоры об уступке права требования.

Разрешая вопрос о соблюдении условия о предельно допустимом уровне доходов для применения упрощенной системы налогообложения, общество учитывало не всю выручку, полученную за уступленные имущественные права, а лишь положительную разницу между стоимостью этих прав и расходами, понесенными в связи с их приобретением по договорам долевого участия в строительстве.

Установив, что доход общества при учете всей выручки, полученной от уступки прав, превысил в апреле 2005 года величину предельного размера доходов, ограничивающую право на применение упрощенной системы налогообложения, инспекция сделала вывод об утрате обществом права на применение специального налогового режима со II квартала 2005 года. С учетом указанного порядка определения предельной величины доходов для применения упрощенной системы налогообложения общество, по мнению инспекции, не имело права на применение данного специального режима налогообложения также и в 2006 и 2007 годах.

Названные обстоятельства явились основанием для доначисления обществу спорных сумм налогов по общей системе налогообложения (единый социальный налог, налог на добавленную стоимость), начисления пеней и штрафов.

Суды, полагая, что отношения по передаче обществом имущественных прав, принадлежащих ему по договорам о долевом участии в строительстве, носят инвестиционный характер, пришли к выводу о применимости в рассматриваемом споре подпункта 4 пункта 3 статьи 39 Кодекса, согласно которому передача имущества, если такая передача носит инвестиционный характер, не признается реализацией. В силу изложенного, по мнению судов, обществом не было допущено нарушений положения главы 26.3 Кодекса при определении предельной величины доходов для применения упрощенной системы налогообложения.

Между тем судами не учтено следующее.

Подпункт 4 пункта 3 статьи 39 Кодекса, относя операции по передаче имущества, имеющей инвестиционный характер, к операциям, не признаваемым реализацией товаров (работ, услуг), раскрывает содержание данного понятия, указывая, что к числу названных операций относится, в частности, внесение вкладов в уставный (складочный) капитал хозяйственных обществ и товариществ, вкладов по договору простого товарищества (договору о совместной деятельности), паевых взносов в паевые фонды кооперативов.

В рассматриваемом случае уступка имущественных требований к застройщикам на предоставление квартир по обязательствам, возникшим из договоров долевого участия в строительстве, совершалась обществом не в целях передачи этих прав как инвестиций или вкладов, а в рамках исполнения сделок по их продаже физическим лицам. Данные операции, направленные на реализацию принадлежащих обществу имущественных прав (требований), не могут быть квалифицированы как имеющие инвестиционный характер, в связи с чем судами ошибочно были применены положения подпункта 4 пункта 3 статьи 39 Кодекса.

В силу пункта 4 статьи 346.13 Кодекса (в редакции, действовавшей в 2005 году), если по итогам налогового (отчетного) периода доход налогоплательщика превы-



сит 15 миллионов рублей, такой налогоплательщик считается перешедшим на общий режим налогообложения с начала того квартала, в котором было допущено это превышение.

В соответствии с пунктом 1 статьи 346.15 Кодекса налогоплательщики, применяющие упрощенную систему налогообложения, при определении объекта налогообложения учитывают доходы от реализации, а также внереализационные доходы, определяемые согласно положениям статей 249 и 250 Кодекса.

Из положений пунктов 1 и 2 статьи 249 Кодекса следует, что выручка от реализации имущественных прав признается доходом от реализации и определяется исходя из всех поступлений, связанных с расчетами за реализованные имущественные права, выраженные в денежной и (или) натуральной формах. Датой получения дохода признается день фактического поступления денежных средств за реализованные имущественные права (пункт 1 статьи 346.17 Кодекса).

Из приведенных норм Кодекса следует, что при разрешении вопроса о соблюдении обществом условий применения упрощенной системы налогообложения и определении размера дохода в соответствии с пунктом 4 статьи 346.13 Кодекса учету подлежала вся выручка, полученная обществом от физических лиц за уступленные имущественные права, а не только лишь положительная разница между стоимостью данных прав и расходами, понесенными в связи с их приобретением по договорам долевого участия в строительстве.

Суды, сделав неправильный вывод об отсутствии в действиях общества нарушений пункта 4 статьи 346.13 Кодекса и о правомерности исчисления им налогов по упрощенной системе налогообложения, вопрос о наличии оснований для применения обществом данного специального налогового режима с учетом надлежащего порядка определения предельного размера дохода не исследовали. Обстоятельства, связанные с оценкой правильности доначисления инспекцией налогов по общей системе налогообложения, определения налоговой базы при передаче имущественных прав, наличия оснований для привлечения общества к налоговой ответственности, в том числе в части размера начисленных штрафов, также не являлись предметом рассмотрения судов.

Кроме того, после принятия инспекцией решения от 28.07.2009 № 13-18/52 Федеральным законом от 27.07.2010 № 229-ФЗ «О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие законодательные акты» (далее — Федеральный закон от 27.07.2010 № 229-ФЗ, Закон) статья 119 Кодекса, предусматривающая ответственность за непредставление налоговой декларации, изложена в новой редакции, согласно которой максимальная сумма штрафа была ограничена и определена в размере 30 процентов неуплаченной суммы налога, подлежащей уплате на основе этой декларации. Данная редакция статьи 119 Кодекса, устанавливая более мягкую ответственность, в силу положений пункта 3 статьи 5 Кодекса и пункта 13 статьи 10 Федерального закона от 27.07.2010 № 229-ФЗ подлежит применению также и в отношении решений о привлечении к налоговой ответственности, не исполненных на момент вступления в силу указанного Закона.

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

Дело в отмененной части подлежит направлению на новое рассмотрение в Арбитражный суд Краснодарского края.

Содержащееся в настоящем постановлении Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации толкование правовых норм является общеобязательным и подлежит применению при рассмотрении арбитражными судами аналогичных дел.

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

**ПОСТАНОВИЛ:**

решение Арбитражного суда Краснодарского края от 11.02.2010 по делу № А32-48079/2009-19/863, постановление Пятнадцатого арбитражного апелляционного суда от 14.05.2010 и постановление Федерального арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 05.08.2010 по тому же делу в части признания недействительным решения Инспекции Федеральной налоговой службы № 2 по городу Краснодару от 28.07.2009 № 13-18/52 в отношении доначисления обществу с ограниченной ответственностью «Агентство «ПРИСЛИ» 5 138 475 рублей единого социального налога и 12 501 737 рублей налога на добавленную стоимость, начисления 6 452 131 рубля пеней и 17 581 987 рублей штрафов отменить.

Дело в указанной части направить на новое рассмотрение в Арбитражный суд Краснодарского края.

В остальной части названные судебные акты оставить без изменения.

*Председательствующий А.А. Иванов*

## **Единый сельскохозяйственный налог**

У суда кассационной инстанции не имелось правовых оснований к переоценке вывода нижестоящих судов об отсутствии у кооператива обязанности относить доход от реализации земельного участка к доходу от реализации производимых им сельскохозяйственных товаров и производить перерасчет налоговых обязательств в связи с продажей земельных наделов, если данная операция не являлась для кооператива обычным видом деятельности, не была связана с распродажей имущества по причине прекращения деятельности по производству сельскохозяйственной продукции.

---

### **ПОСТАНОВЛЕНИЕ**

#### **Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации**

**№ 13050/10**

**Москва, 9 марта 2011 г.**

Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в составе:

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

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

рассмотрел заявление сельскохозяйственного производственного кооператива «Краснодарский» о пересмотре в порядке надзора постановления Федерального арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 13.08.2010 по делу № А32-24596/2007-45/127-2009-58/193 Арбитражного суда Краснодарского края.

В заседании приняли участие представители:

от заявителя — сельскохозяйственного производственного кооператива «Краснодарский» — Довбня В. Д.;

от Инспекции Федеральной налоговой службы № 4 по городу Краснодару — Воскобойников С.С., Овчар В.В., Трегуб С.К., Шабовта Л.В.

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

Инспекцией Федеральной налоговой службы № 4 по городу Краснодару (далее — инспекция) проведена выездная налоговая проверка сельскохозяйственного производственного кооператива «Краснодарский» (далее — кооператив), применяющего специальный налоговый режим в виде уплаты единого сельскохозяйственного налога.

Установив, что в 2005 году при определении доли дохода, полученной от реализации сельскохозяйственной продукции, кооператив не включил в общий доход от реализации товаров (работ, услуг) выручку от продажи земельного участка, инспекция пришла к выводу об утрате им права на применения названного режима налогообложения, поскольку доход от реализации сельскохозяйственной продукции за спорный период составил менее 70 процентов.

На основании пункта 4 статьи 346.2 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — Кодекс) инспекция произвела перерасчет налоговых обязательств кооператива по общему режиму налогообложения и решением от 18.10.2007 № 14-09/929 (далее — решение инспекции) доначислила ему в том числе 54 342 276 рублей налогов и начислила 14 472 446 рублей пеней и 95 972 240 рублей штрафов, предусмотренных статьями 119 и 122 Кодекса.

Не согласившись с решением инспекции по данному эпизоду, кооператив обратился в Арбитражный суд Краснодарского края с заявлением о признании его недействительным в указанной части.

Решением Арбитражного суда Краснодарского края от 18.07.2008 требование кооператива удовлетворено.

Постановлением Пятнадцатого арбитражного апелляционного суда от 03.02.2009 решение суда первой инстанции оставлено без изменения.

Федеральный арбитражный суд Северо-Кавказского округа постановлением от 13.05.2009 отменил названные судебные акты и направил дело на новое рассмотрение в суд первой инстанции.

Решением Арбитражного суда Краснодарского края от 10.12.2009 требование кооператива удовлетворено.

Постановлением Пятнадцатого арбитражного апелляционного суда от 30.04.2010 решение от 10.12.2009 оставлено без изменения.

Федеральный арбитражный суд Северо-Кавказского округа постановлением от 13.08.2010 отменил решение суда первой инстанции от 10.12.2009 и постановление суда апелляционной инстанции от 30.04.2010 и отказал кооперативу в удовлетворении заявленного требования.

Признавая кооператив утратившим право на применение специального налогового режима в виде уплаты единого сельскохозяйственного налога, суд кассационной инстанции указал, что реализация кооперативом в 2005 году земельного участка площадью 150,31 гектара не носила разового характера, поскольку осуществлялась путем продажи его частями значительному количеству покупателей. По мнению суда кассационной инстанции, в данном случае с учетом пункта 4 статьи 346.3 Кодекса при определении доли дохода кооператива от реализации сельскохозяйственной продукции как сельскохозяйственного товаропроизводителя в его общем доходе от реализации товаров (работ, услуг) должна учитываться выручка и от реализации этого земельного участка.

В заявлении, поданном в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации, о пересмотре в порядке надзора постановления суда кассационной инстанции от 13.08.2010 кооператив просит отменить его как нарушающее нормы материального права.

В отзыве на заявление инспекция просит оставить названный судебный акт без изменения как законный и принятый с соблюдением норм налогового законодательства.

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 от 10.12.2009, постановление суда апелляционной инстанции от 30.04.2010 и постановление суда кассационной инстанции от 13.08.2010 подлежат отмене, дело — направлению на новое рассмотрение в суд первой инстанции по следующим основаниям.

Как установлено судами и усматривается из материалов дела, общим собранием членов кооператива принято решение от 14.07.2004 о реализации разным покупателям части земельного участка площадью 196,55 гектара, кадастровый номер 23:43:01 29 001:0100, расположенного в черте города Краснодара, используемого им ранее в сельскохозяйственной деятельности. Выручку от продажи части основных средств (земельного участка) предполагалось направить на развитие производственной базы по переработке сельскохозяйственной продукции и пополнение оборотных средств кооператива.

Кооператив в 2005 году реализовал юридическим и физическим лицам 150,31 гектара земельных угодий, выделенных из входящих в состав единого участка с упомянутым кадастровым номером и переведенных в установленном порядке из состава земель сельскохозяйственного назначения в земли поселений. Выручка от продажи составила 163 101 101 рубль.

В соответствии с пунктом 4 статьи 346.3 Кодекса обязанность плательщика единого сельскохозяйственного налога произвести перерасчет налоговых обязательств возникает в том случае, если по итогам налогового периода доля дохода от реализации произведенной налогоплательщиком сельскохозяйственной продукции, включая продукцию первичной переработки, произведенную им из сельскохозяйственного сырья собственного производства, составит менее 70 процентов в общем доходе от реализации товаров (работ, услуг).

Суды первой и апелляционной инстанций полагали, что при определении доли дохода от реализации производимой кооперативом в 2005 году сельскохозяйственной продукции доход от реализации земельного участка, относящегося к основным средствам кооператива, не должен учитываться. При этом суды приняли во внимание доводы кооператива о вынужденности реализации земельных угодий, расположенных вблизи городской жилищной застройки, и экономической невыгодности использования этих земель для выращивания сельскохозяйственной продукции и признали, что реализация земельных участков не носила систематического характера, не являлась для кооператива видом предпринимательской деятельности, ее целью было перемещение активов и их вложение в иной вид основных средств — консервное производство.

Отменяя судебные акты судов первой и апелляционной инстанций, суд кассационной инстанции исходил из того, что оформление кооперативом значительного количества договоров в процессе реализации земельных угодий указывает на систематический характер этой деятельности и довод о прежнем использовании кооперативом реализуемых земельных участков в сельскохозяйственном производстве не подтвержден документально. Суд кассационной инстанции счел выводы нижестоящих судов о сохранении кооперативом статуса производителя сельскохозяйственной продукции с правом применения единого сельскохозяйственного налога не основанным на имеющихся в материалах дела доказательствах и отказал в удовлетворении заявленного требования, признав необходимым учитывать доход от реализации в 2005 году земельных участков в общем доходе кооператива, полученном от реализации товаров (работ, услуг).

Однако судом кассационной инстанции допущено нарушение положений статьи 287 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, определяющих его полномочия при рассмотрении дела по кассационной жалобе.

В соответствии с пунктом 2 части 1 статьи 287 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации по результатам рассмотрения кассационной жалобы суд кассационной инстанции вправе отменить или изменить решение суда первой инстанции и (или) постановление суда апелляционной инстанции полностью или в части и, не передавая дело на новое рассмотрение, принять новый судебный акт, если фактические обстоятельства, имеющие значение для дела, установлены арбитражным судом первой и апелляционной инстанций на основании полного и всестороннего исследования имеющихся в деле доказательств, но этим судом неправильно применена норма права либо законность решения, постановления арбитражного суда первой и апелляционной инстанций повторно проверяется арбитражным судом кассационной инстанции при отсутствии оснований, предусмотренных пунктом 3 части 1 названной статьи. К таким основаниям относится несоответствие выводов, содержащихся в обжалуемых решении, постановлении, установленным по делу фактическим обстоятельствам или имеющимся в деле доказательствам.

При рассмотрении настоящего дела у суда кассационной инстанции не имелось оснований к правовой переоценке вывода нижестоящих судов об отсутствии у кооператива обязанности производить перерасчет налоговых обязательств за 2005 год без установления данных, опровергающих доводы кооператива о вложении средств, вырученных от реализации земельных угодий, рациональное использование которых в сельскохозяйственном производстве стало затруднительным в связи с их расположением в городской черте, в приобретение оборудования, необходимого для переработки сельскохозяйственной продукции, выращиваемой им на иных земельных площадях.

При таких обстоятельствах обжалуемое постановление суда кассационной инстанции подлежит отмене согласно пункту 1 части 1 статьи 304 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации как нарушающее единообразие в толковании и применении арбитражными судами норм права.

Поскольку устранение допущенных судом кассационной инстанции нарушений связано с необходимостью осуществления дополнительных исследования и

оценки доказательств, подлежат отмене также решение суда первой инстанции от 10.12.2009 и постановление суда апелляционной инстанции от 30.03.2010, а дело подлежит направлению в суд первой инстанции.

При новом рассмотрении дела суд первой инстанции должен дополнительно проверить обоснованность возражений инспекции против доводов кооператива об осуществлении им реализации земельных участков с целью вложения выручаемых от этого средств в создание производственных мощностей по переработке выращиваемой сельскохозяйственной продукции, имея в виду правовую позицию, изложенную в постановлении Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 09.02.2010 № 10864/09, о недопустимости включения в общий размер дохода от реализации сельскохозяйственной продукции сумм, полученных сельскохозяйственным производителем от реализации принадлежащих ему основных средств, обусловленной условиями производства.

В том случае, если суд по результатам исследования и оценки доказательств, приняв во внимание правовую позицию, выраженную в названном постановлении Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации, придет к выводу об утрате кооперативом в указанном налоговом периоде права на применение специального налогового режима, ему следует проверить также доводы кооператива о необоснованности привлечения его к налоговой ответственности за неуплату налога по общей налоговой системе и правильности исчисления взыскиваемых сумм с учетом действовавших в спорный период правовых норм.

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 Краснодарского края от 10.12.2009 по делу № А32-24596/2007-45/127-2009-58/193, постановление Пятнадцатого арбитражного апелляционного суда от 30.04.2010 и постановление Федерального арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 13.08.2010 по тому же делу отменить.

Дело направить на новое рассмотрение в Арбитражный суд Краснодарского края.

*Председательствующий А.А. Иванов*

## Единый налог на вмененный доход

Деятельность предпринимателя по продаже строительных материалов не относится к розничной торговле и не подлежит обложению единым налогом на вмененный доход, поскольку арендуемое им помещение не является объектом стационарной торговой сети.

### ПОСТАНОВЛЕНИЕ

Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации

№ 12364/10

Москва, 15 февраля 2011 г.

Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в составе:

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

членов Президиума: Амосова С.М., Андреевой Т.К., Бациева В.В., Витрянского В.В., Завьяловой Т.В., Иванниковой Н.П., Исайчева В.Н., Козловой О.А., Маковской А.А., Пановой И.В., Першутова А.Г., Петровой С.М., Сарбаша С.В., Слесарева В.Л., Юхнея М.Ф. —

рассмотрел заявление индивидуального предпринимателя Монастырного В.Б. о пересмотре в порядке надзора решения Арбитражного суда Приморского края от 05.11.2009 по делу № А51-8701/2009, постановления Пятого арбитражного апелляционного суда от 25.01.2010 и постановления Федерального арбитражного суда Дальневосточного округа от 12.05.2010 по тому же делу.

В заседании приняли участие представители Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 9 по Приморскому краю — Лялякина И.А., Слободяник И.П., Чмир Т.М., Шмытов А.А.

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

Индивидуальный предприниматель Монастырный В.Б. (далее — предприниматель) обратился в Арбитражный суд Приморского края с заявлением о признании недействительным решения Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 9 по Приморскому краю (далее — инспекция) от 10.03.2009 № 18/4 в части доначисления 8039 рублей налога на доходы физических лиц за 2005 год, 845 150 рублей 77 копеек налога на добавленную стоимость за 2008 год, начисления соответствующих пеней и штрафов.

Решением Арбитражного суда Приморского края от 05.11.2009 в удовлетворении заявленных требований отказано.

Постановлением Пятого арбитражного апелляционного суда от 25.01.2010 решение суда первой инстанции оставлено без изменения.



Федеральный арбитражный суд Дальневосточного округа постановлением от 12.05.2010 решение суда первой инстанции и постановление суда апелляционной инстанции оставил без изменения.

В заявлении, поданном в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации, о пересмотре в порядке надзора указанных судебных актов предприниматель просит отменить их в части отказа в удовлетворении заявленных требований, ссылаясь на нарушение единообразия в толковании и применении арбитражными судами норм права.

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

Как установлено судами, в 2008 году предприниматель торговал строительными материалами.

Для осуществления торговли предприниматель арендовал у общества с ограниченной ответственностью «Салют-М» по договорам от 28.05.2008 отдельно стоящее здание-склад площадью 706,2 кв. метра и комнату в трехэтажном здании площадью 14,7 кв. метра.

Комната использовалась предпринимателем для демонстрации товаров и расчетов с покупателями. Здесь находились образцы товаров, контрольно-кассовый аппарат «Астра-100Ф», через который проходила оплата товара покупателями, и два стола для работников предпринимателя (менеджера и бухгалтера). Отпуск товаров покупателям производился со склада.

Предприниматель, полагая, что занимается розничной торговлей, в отношении которой подлежит применению специальный налоговый режим в виде единого налога на вмененный доход, исчислял и уплачивал данный налог.

В ходе проведения выездной налоговой проверки инспекция, оценив условия ведения предпринимательской деятельности, а именно то обстоятельство, что арендуемая комната использовалась предпринимателем лишь для демонстрации товаров и расчетов с покупателями, а исполнение договора розничной купли-продажи в части передачи товаров покупателям осуществлялось на складе, пришла к выводу, что данная деятельность не подпадает под содержащееся в абзаце двенадцатом статьи 346.27 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — Кодекс) определение понятия «розничная торговля», в отношении которой подлежит применению система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход. По мнению инспекции, исходя из указанного определения, даваемого в целях применения главы 26.3 Кодекса, предприниматель осуществлял продажу строительных материалов по образцам вне стационарной торговой сети.

В связи с необоснованным применением названного специального налогового режима инспекция доначислила предпринимателю с операций по реализации строительных материалов налог на добавленную стоимость, начислила соответствующие пени и штрафы на основании пункта 1 статьи 122 и пунктов 1 и 2 статьи 119 Кодекса.

Суды при рассмотрении спора согласились с выводами инспекции о необоснованном применении предпринимателем специального налогового режима. Судебные акты мотивированы тем, что арендуемая предпринимателем комната, использовавшаяся им для демонстрации товаров и заключения сделок розничной купли-продажи, не является объектом стационарной торговой сети.

Оспаривая судебные акты в порядке надзора, предприниматель ссылается на правомерность применения им в спорный период специального налогового режима. По мнению предпринимателя, им осуществлялась розничная торговля через объект стационарной торговой сети, не имеющий торговых залов.

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

Пункт 2 статьи 346.26 Кодекса, определяя стационарную торговую сеть как торговые объекты, расположенные в предназначенных для ведения торговли зданиях, строениях, сооружениях, относит к числу данных объектов магазины, павильоны, крытые рынки (ярмарки), торговые комплексы и другие аналогичные объекты.

Исходя из указанного определения и приводимого при этом перечня объектов, относящихся к торговым объектам стационарной торговой сети, Президиум полагает, что судами был сделан обоснованный вывод о неправомерности квалификации предпринимателем офисного помещения, в котором заключались договоры купли-продажи строительных материалов, как торгового места, расположенного в объекте стационарной торговой сети.

Из протокола осмотра от 29.10.2008 № 18/26, представленного в материалы дела, следует, что арендуемая предпринимателем комната находилась в не предназначенном для торговли административном здании, в котором расположены служебные помещения.

При названных обстоятельствах арендуемое предпринимателем офисное помещение не является объектом стационарной торговой сети. Деятельность по продаже строительных материалов, осуществлявшаяся предпринимателем с использованием указанного объекта, не относится к деятельности, в отношении которой с учетом содержащегося в абзаце двенадцатом статьи 346.27 Кодекса определения розничной торговли подлежит применению специальный налоговый режим в виде единого налога на вмененный доход.

Поскольку при рассмотрении настоящего дела судами не допущено нарушений единообразия в толковании и применении норм материального права и оснований для отмены оспариваемых судебных актов, предусмотренных пунктом 1 части 1 статьи 304 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, не имеется, эти судебные акты подлежат оставлению без изменения.

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

**ПОСТАНОВИЛ:**

решение Арбитражного суда Приморского края от 05.11.2009 по делу № А51-8701/2009, постановление Пятого арбитражного апелляционного суда от 25.01.2010 и постановление Федерального арбитражного суда Дальневосточного округа от 12.05.2010 по тому же делу оставить без изменения.

Заявление индивидуального предпринимателя Монастырного В.Б. оставить без удовлетворения.

*Председательствующий А.А. Иванов*