

Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 10/2008

## ПРИМЕНЕНИЕ НАЛОГОВОГО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА

### Порядок взыскания налога (сбора, пеней и штрафа) с организации, которой открыт лицевой счет

В соответствии с пунктами 2 и 8 статьи 45 Налогового кодекса Российской Федерации (в редакции Федерального закона от 27.07.2006 № 137-ФЗ «О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с осуществлением мер по совершенствованию налогового администрирования») взыскание с организации, которой открыт лицевой счет, задолженности по налогам, сборам, пеням и штрафам за налоговые правонарушения осуществляется в судебном порядке.

### ПОСТАНОВЛЕНИЕ

Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации

№ 4249/08

Москва, 1 июля 2008 г.

Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в составе:

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

членов Президиума: Валявиной Е.Ю., Витрянского В.В., Зарубиной Е.Н., Иванниковой Н.П., Исайчева В.Н., Козловой О.А., Никифорова С.Б., Першутова А.Г., Сарбаша С.В., Слесарева В.Л. —

рассмотрел заявление федерального государственного образовательного учреждения высшего профессионального образования «Камчатский государственный технический университет» о пересмотре в порядке надзора решения суда первой инстанции от 19.10.2007 и постановления суда апелляционной инстанции от 17.12.2007 Арбитражного суда Камчатской области по делу № А24-3337/07-13.

В заседании принял участие представитель Инспекции Федеральной налоговой службы по городу Петропавловску-Камчатскому — Корчуганова Е.Н.

Заслушав и обсудив доклад судьи Зарубиной Е.Н., а также объяснения представителя участвующего в деле лица, Президиум установил следующее.

Инспекцией Федеральной налоговой службы по городу Петропавловску-Камчатскому (далее — инспекция) вынесены решение от 27.06.2007 № 1058

## Постановления Президиума

и постановление от 27.06.2007 № 1048 о взыскании за счет имущества федерального государственного образовательного учреждения высшего профессионального образования «Камчатский государственный технический университет» (далее — учреждение) 1 663 171 рубля 90 копеек, в том числе 1 635 867 рублей 54 копеек налогов и 27 304 рублей 36 копеек пеней. Решение вынесено в связи с отсутствием информации о счетах учреждения в банках. И в решении, и в постановлении имеется ссылка на то, что взыскание денежных средств производится в пределах сумм, указанных в требованиях об уплате налога, сбора, пеней, штрафа от 27.04.2007 № 30798, от 14.05.2007 № 7174 — 7181, от 23.05.2007 № 34772, 34773, от 22.06.2007 № 15871 — 15875, и с учетом сумм, в отношении которых произведено взыскание в соответствии со статьей 46 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — Кодекс).

Учреждение, полагая, что в силу подпункта 1 пункта 2 статьи 45 Кодекса с него, как с организации, которой открыт лицевой счет, взыскание налога и пеней может производиться только в судебном порядке, обратилось в Арбитражный суд Камчатской области с заявлением о признании решения и постановления инспекции недействительными.

Решением суда первой инстанции от 19.10.2007 в удовлетворении заявленного требования отказано.

Постановлением суда апелляционной инстанции от 17.12.2007 решение суда первой инстанции оставлено без изменения.

Суды сочли, что предусмотренный пунктом 2 статьи 45 Кодекса порядок взыскания налога и пеней инспекцией нарушен не был, поскольку во внедиспекционном порядке взыскание было обращено на денежные средства, находящиеся на валютном (а не на лицевом) счете учреждения. Кроме того, судами сделан вывод о возможности обращения взыскания на имущество, приобретенное учреждением за счет средств от предпринимательской деятельности, которым оно на основании пункта 2 статьи 298 Гражданского кодекса Российской Федерации вправе самостоятельно распоряжаться.

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

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

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

Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 10/2008

Согласно пункту 2 статьи 45 Кодекса (в редакции Федерального закона от 27.07.2006 № 137-ФЗ «О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с осуществлением мер по совершенствованию налогового администрирования»; далее — Федеральный закон № 137-ФЗ) в случае неуплаты или неполной уплаты налога в установленный срок взыскание налога с организации или индивидуального предпринимателя производится в порядке, предусмотренном статьями 46 и 47 Кодекса.

При этом исходя из подпункта 1 пункта 2 статьи 45 Кодекса с организации, которой открыт лицевой счет, взыскание налога производится в судебном порядке.

Пунктом 8 статьи 45 Кодекса установлено, что правила этой статьи применяются также в отношении сборов, пеней, штрафов и распространяются на плательщиков сборов и налоговых агентов.

Учреждение является получателем бюджетных средств, включено в реестр главных распорядителей, распорядителей и получателей средств федерального бюджета, ему открыты лицевые счета в Управлении Федерального казначейства по Камчатской области.

Следовательно, исходя из пунктов 2 и 8 статьи 45 Кодекса взыскание с учреждения налога и пеней может производиться только в судебном порядке. При этом указанные положения Кодекса не содержат исключений из судебной процедуры взыскания в отношении денежных средств, находящихся на валютных счетах организации, которой открыт лицевой счет, и в отношении имущества, приобретенного такой организацией за счет средств от предпринимательской деятельности. Положение пункта 5 статьи 46 Кодекса о том, что взыскание налога может производиться с рублевых расчетных (текущих) и (или) валютных счетов налогоплательщика (налогового агента) — организации или индивидуального предпринимателя, за исключением ссудных и бюджетных счетов, утратило силу с 01.01.2007 в соответствии с Федеральным законом № 137-ФЗ.

Кроме того, согласно пункту 1 постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 17.05.2007 № 31 «О рассмотрении арбитражными судами отдельных категорий дел, возникающих из публичных правоотношений, ответчиком по которым выступает бюджетное учреждение» взыскание с бюджетных учреждений задолженности по налогам, сборам, пеням и штрафам за налоговые правонарушения осуществляется в судебном порядке, поскольку применение к данным организациям установленной статьями 46 и 47 Кодекса внесудебной процедуры взыскания по решению налогового органа исключено абзацем четвертым пункта 2 статьи 45 Кодекса.

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

Постановления Президиума

Требование учреждения подлежит удовлетворению.

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

**ПОСТАНОВИЛ:**

решение суда первой инстанции от 19.10.2007 и постановление суда апелляционной инстанции от 17.12.2007 Арбитражного суда Камчатской области по делу № А24-3337/07-13 отменить.

Требование федерального государственного образовательного учреждения высшего профессионального образования «Камчатский государственный технический университет» удовлетворить.

Решение от 27.06.2007 № 1058 и постановление от 27.06.2007 № 1048 Инспекции Федеральной налоговой службы по городу Петропавловску-Камчатскому признать незаконными как не соответствующие пунктам 2 и 8 статьи 45 Налогового кодекса Российской Федерации.

*Председательствующий А.А. Иванов*

Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 10/2008

## **Порядок взыскания налога (сбора, пеней и штрафа) с организации, которой открыт лицевой счет**

В соответствии с пунктами 2 и 8 статьи 45 Налогового кодекса Российской Федерации (в редакции Федерального закона от 27.07.2006 № 137-ФЗ «О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с осуществлением мер по совершенствованию налогового администрирования») взыскание с организации, которой открыт лицевой счет, задолженности по налогам, сборам, пеням и штрафам за налоговые правонарушения осуществляется в судебном порядке.

### **ПОСТАНОВЛЕНИЕ**

**Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации**

**№ 4252/08**

**Москва, 1 июля 2008 г.**

Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в составе:

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

членов Президиума: Валявиной Е.Ю., Витрянского В.В., Зарубиной Е.Н., Иванниковой Н.П., Исаичева В.Н., Козловой О.А., Никифорова С.Б., Першутова А.Г., Сарбаша С.В., Слесарева В.Л. —

рассмотрел заявление федерального государственного образовательного учреждения высшего профессионального образования «Камчатский государственный технический университет» о пересмотре в порядке надзора решения суда первой инстанции от 19.10.2007 и постановления суда апелляционной инстанции от 17.12.2007 Арбитражного суда Камчатской области по делу № А24-333 8/07-13.

В заседании принял участие представитель Инспекции Федеральной налоговой службы по городу Петропавловску-Камчатскому — Корчуганова Е.Н.

Заслушав и обсудив доклад судьи Зарубиной Е.Н., а также объяснения представителя участника в деле лица, Президиум установил следующее.

Инспекцией Федеральной налоговой службы по городу Петропавловску-Камчатскому (далее — инспекция) вынесены решение от 18.06.2007 № 916 и постановление от 18.06.2007 № 906 о взыскании за счет имущества федерального государственного образовательного учреждения высшего профессионального образования «Камчатский государственный технический университет» (далее — учреждение) 1 544 996 рублей 77 копеек, в том числе 1 529 830 рублей 47 копеек налогов и 15 166 рублей 30 копеек пеней. Решение

## Постановления Президиума

вынесено в связи с отсутствием информации о счетах учреждения в банках. И в решении, и в постановлении имеется ссылка на то, что взыскание денежных средств производится в пределах сумм, указанных в требованиях об уплате налога, сбора, пеней, штрафа от 06.03.2007 № 46, от 18.04.2007 № 10916, 10917, от 23.04.2007 № 30197, от 24.05.2007 № 13453, 13454, и с учетом сумм, в отношении которых произведено взыскание в соответствии со статьей 46 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — Кодекс).

Учреждение, полагая, что в силу подпункта 1 пункта 2 статьи 45 Кодекса с него как с организации, которой открыт лицевой счет, взыскание налога и пеней может производиться только в судебном порядке, обратилось в Арбитражный суд Камчатской области с заявлением о признании решения и постановления инспекции недействительными.

Решением суда первой инстанции от 19.10.2007 в удовлетворении заявленного требования отказано.

Постановлением суда апелляционной инстанции от 17.12.2007 решение суда первой инстанции оставлено без изменения.

Суды сочли, что предусмотренный пунктом 2 статьи 45 Кодекса порядок взыскания налога и пеней инспекцией нарушен не был, поскольку во внесудебном порядке взыскание было обращено на денежные средства, находящиеся на валютном (а не на лицевом) счете учреждения. Кроме того, судами сделан вывод о возможности обращения взыскания на имущество, приобретенное учреждением за счет средств от предпринимательской деятельности, которым оно на основании пункта 2 статьи 298 Гражданского кодекса Российской Федерации вправе самостоятельно распоряжаться.

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

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

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

Согласно пункту 2 статьи 45 Кодекса (в редакции Федерального закона от 27.07.2006 № 137-ФЗ «О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с осуществлением мер по совершенствованию налогового администрирования»; далее — Федеральный закон № 137-ФЗ)

Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 10/2008

в случае неуплаты или неполной уплаты налога в установленный срок взыскание налога с организации или индивидуального предпринимателя производится в порядке, предусмотренном статьями 46 и 47 Кодекса.

При этом исходя из подпункта 1 пункта 2 статьи 45 Кодекса с организации, которой открыт лицевой счет, взыскание налога производится в судебном порядке.

Пунктом 8 статьи 45 Кодекса установлено, что правила этой статьи применяются также в отношении сборов, пеней, штрафов и распространяются на плательщиков сборов и налоговых агентов.

Учреждение является получателем бюджетных средств, включено в реестр главных распорядителей, распорядителей и получателей средств федерального бюджета, ему открыты лицевые счета в Управлении Федерального казначейства по Камчатской области.

Следовательно, исходя из пунктов 2 и 8 статьи 45 Кодекса взыскание с учреждения налога и пеней может производиться только в судебном порядке. При этом указанные положения Кодекса не содержат исключений из судебной процедуры взыскания в отношении денежных средств, находящихся на валютных счетах организации, которой открыт лицевой счет, и в отношении имущества, приобретенного такой организацией за счет средств от предпринимательской деятельности. Положение пункта 5 статьи 46 Кодекса о том, что взыскание налога может производиться с рублевых расчетных (текущих) и (или) валютных счетов налогоплательщика (налогового агента) — организации или индивидуального предпринимателя, за исключением ссудных и бюджетных счетов, утратило силу с 01.01.2007 в соответствии с Федеральным законом № 137-ФЗ.

Кроме того, согласно пункту 1 постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 17.05.2007 № 31 «О рассмотрении арбитражными судами отдельных категорий дел, возникающих из публичных правоотношений, ответчиком по которым выступает бюджетное учреждение» взыскание с бюджетных учреждений задолженности по налогам, сборам, пеням и штрафам за налоговые правонарушения осуществляется в судебном порядке, поскольку применение к данным организациям установленной статьями 46 и 47 Кодекса внесудебной процедуры взыскания по решению налогового органа исключено абзацем четвертым пункта 2 статьи 45 Кодекса.

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

Требование учреждения подлежит удовлетворению.

Постановления Президиума

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

**ПОСТАНОВИЛ:**

решение суда первой инстанции от 19.10.2007 и постановление суда апелляционной инстанции от 17.12.2007 Арбитражного суда Камчатской области по делу № А24-3338/07-13 отменить.

Требование федерального государственного образовательного учреждения высшего профессионального образования «Камчатский государственный технический университет» удовлетворить.

Решение от 18.06.2007 № 916 и постановление от 18.06.2007 № 906 Инспекции Федеральной налоговой службы по городу Петропавловску-Камчатскому признать незаконными как не соответствующие пунктам 2 и 8 статьи 45 Налогового кодекса Российской Федерации.

*Председательствующий А.А. Иванов*

Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 10/2008

## Объект налогообложения по ЕСН

Доплаты работникам до фактического заработка в связи с временной утратой трудоспособности, производимые организацией на основании Закона Российской Федерации от 19.02.1993 № 4520-1 «О государственных гарантиях и компенсациях для лиц, работающих и проживающих в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях», коллективного договора и представленных работниками листков нетрудоспособности, не включаются в налоговую базу по единому социальному налогу в соответствии с пунктом 1 статьи 237 и подпунктом 1 пункта 1 статьи 238 Налогового кодекса Российской Федерации.

Выплаты и иные вознаграждения, начисляемые организацией в пользу физических лиц по гражданско-правовым договорам, предметом которых является выполнение работ (оказание услуг), не признаются объектом обложения единым социальным налогом в соответствии с пунктом 3 статьи 236 названного Кодекса, если у налогоплательщиков-организаций такие выплаты не подлежат отнесению к расходам, уменьшающим налоговую базу по налогу на прибыль организаций по причине их экономической неоправданности.

## ПОСТАНОВЛЕНИЕ

**Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации**

**№ 2936/08**

**Москва, 15 июля 2008 г.**

Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в составе:

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

членов Президиума: Бабкина А.И., Витрянского В.В., Вышняк Н.Г., Козловой О.А., Першутова А.Г., Сарбаша С.В., Слесарева В.Л., Тумаркина В.М., Юхнея М.Ф. —

рассмотрел заявление открытого акционерного общества «Акционерная энергетическая компания «Комиэнерго» о пересмотре в порядке надзора решения Арбитражного суда Республики Коми от 31.05.2007 по делу № A29-549/2007, постановления Второго арбитражного апелляционного суда от 09.08.2007 и постановления Федерального арбитражного суда Волго-Вятского округа от 19.11.2007 по тому же делу.

В заседании приняли участие представители:

от заявителя — филиала открытого акционерного общества «Межрегиональная распределительная сетевая компания Северо-Запада» «Комиэнерго» (правопреемника открытого акционерного общества «Акционерная энергетическая компания «Комиэнерго») — Понькин И.С., Родев О.Ю.;

## Постановления Президиума

от Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам по Республике Коми — Кононова А.В., Мелехин Н.Н.

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

Открытое акционерное общество «Акционерная энергетическая компания «Комиэнерго» (далее — общество) обратилось в Арбитражный суд Республики Коми с заявлением о признании недействительным решения Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам по Республике Коми (далее — инспекция) от 29.12.2006 № 15-13/5 в части доначисления налогов на прибыль, на добавленную стоимость, на доходы физических лиц, единого социального налога, начисления пеней на суммы доначисленных налогов и привлечения к налоговой ответственности за их неполную уплату.

Решением Арбитражного суда Республики Коми от 31.05.2007 требования общества удовлетворены частично.

Постановлением Второго арбитражного апелляционного суда от 09.08.2007 решение суда первой инстанции изменено: решение инспекции от 29.12.2006 № 15-13/5 в части доначисления 42 417 рублей 84 копеек налога на прибыль и начисления соответствующих сумм пеней признано недействительным; в остальной части решение суда оставлено без изменения.

Федеральный арбитражный суд Волго-Вятского округа постановлением от 19.11.2007 названные судебные акты оставил без изменения.

Отказывая обществу в удовлетворении требований в части доначисления 184 528 рублей единого социального налога, суды пришли к выводу о том, что суммы доплат работникам до фактического заработка в связи с временной утратой трудоспособности (далее — доплата до фактического заработка) и суммы выплат физическим лицам, не состоящим в штате общества, за выполненные работы по заключенным договорам гражданско-правового характера (далее — выплаты по гражданско-правовым договорам), произведенные обществом в 2004 году, подлежат включению в налоговую базу по данному налогу, поскольку названные доплаты и выплаты упоминаются в пунктах 15 и 21 статьи 255 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — Кодекс) в качестве расходов на оплату труда по налогу на прибыль организаций.

Пункт 3 статьи 236 Кодекса не предоставляет налогоплательщику право выбора, по какому налогу (единому социальному налогу или налогу на прибыль) уменьшать налоговую базу на суммы соответствующих выплат, поэтому подлежит применению пункт 1 статьи 237 Кодекса о включении в налоговую базу по единому социальному налогу налогоплательщиков-организаций указанных в нем выплат и иных вознаграждений, начисленных в пользу физических лиц.

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, ссылаясь

Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 10/2008

на постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 03.07.2007 № 1441/07, просит отменить названные судебные акты в части отказа в признании недействительным пункта 2.2.8 решения инспекции от 29.12.2006 № 15-13/5 в отношении взыскания 184 528 рублей единого социального налога.

Также филиалом открытого акционерного общества «Межрегиональная распределительная сетевая компания Северо-Запада» «Комиэнерго» заявлено ходатайство о замене общества на открытое акционерное общество «Межрегиональная распределительная сетевая компания Северо-Запада» в связи с реорганизацией в форме присоединения, которое Президиумом на основании части 1 статьи 48 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации удовлетворено.

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

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

По результатам выездной налоговой проверки общества за 2004 год инспекцией вынесено решение от 29.12.2006 № 15-13/5, согласно пункту 2.2.8 которого обществу начислено к уплате 820 208 рублей единого социального налога.

Указанная сумма включает в себя 97 936 рублей единого социального налога, доначисленных инспекцией в связи с невключением обществом в налоговую базу доплат работникам до фактического заработка, и 86 592 рубля по названному налогу, исчисленных инспекцией с сумм выплат по гражданско-правовым договорам.

Как следует из материалов дела, общество на основании Закона Российской Федерации от 19.02.1993 № 4520-И «О государственных гарантиях и компенсациях для лиц, работающих и проживающих в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях» (далее — Закон № 4520-И), пункта 6.30 коллективного договора и листков нетрудоспособности производило работникам доплаты до фактического заработка, превышающие максимальный размер пособия по временной нетрудоспособности, а также во исполнение заключенных гражданско-правовых договоров осуществляло выплаты физическим лицам, не состоящим в его штате.

Общество не учитывало названные доплаты и выплаты в составе расходов при определении налоговой базы по налогу на прибыль, поскольку полагало, что применительно к положениям главы 25 Кодекса такие затраты не отвечают критерию обоснованных расходов, вследствие чего не включило их в налоговую базу и по единому социальному налогу.

Между тем судебные акты об обоснованности доначисления 97 936 рублей единого социального налога с сумм доплат до фактического заработка не соответ-

## Постановления Президиума

ствуют выводам, содержащимся в постановлении Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 03.07.2007 №1441/07.

В силу подпункта 1 пункта 1 статьи 238 Кодекса государственные пособия, выплачиваемые согласно законодательству Российской Федерации, законодательным актам субъектов Российской Федерации, решениям представительных органов местного самоуправления, в том числе пособия по временной нетрудоспособности, пособия по уходу за больным ребенком, пособия по безработице, беременности и родам, не подлежат обложению единым социальным налогом.

Исходя из статьи 24 Закона № 4520-І (редакции, действовавшей в 2004 году) в случае временной нетрудоспособности лицам, работающим в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях, выплачивается пособие по временной нетрудоспособности в размере полного заработка с учетом районного коэффициента и процентной надбавки.

Следовательно, применительно к лицам, работающим и проживающим в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях, доплаты до фактического заработка не подлежат обложению единым социальным налогом.

Выход судов об обоснованности доначисления 86 592 рублей единого социального налога с сумм выплат по гражданско-правовым договорам сделан без учета требований, предъявляемых статьей 252 Кодекса к расходам, уменьшающим налоговую базу по налогу на прибыль организаций, и пунктом 3 статьи 236 Кодекса.

Общество производило названные выплаты физическим лицам, не состоящим с ним в трудовых отношениях, на основании гражданско-правовых договоров, предметом которых являлось выполнение работ и оказание услуг, не связанных с предпринимательской деятельностью общества, направленной на получение дохода.

Упоминание в пункте 21 статьи 255 Кодекса расходов на оплату труда работников, не состоящих в штате организации-налогоплательщика, за выполненные работы по заключенным договорам гражданско-правового характера само по себе не означает их безусловное отнесение к расходам, учитываемым для целей главы 25 Кодекса.

Указанная статья применяется с учетом положений пункта 1 статьи 252 Кодекса, а именно: расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

Доказательства того, что затраты общества по выплате физическим лицам денежных средств за выполненные работы (оказанные услуги) по гражданско-правовым договорам привели к получению обществом дохода или оно преследовало указанную цель, отсутствуют. Само общество квалифицировало затраты по выплате вознаграждений лицам, не состоящим с ним в трудовых отношениях, как не отвечающие критерию обоснованных (экономически

Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 10/2008

оправданных) расходов, поэтому не учитывало их в составе расходов по налогу на прибыль организаций и, как следствие, не включило в налоговую базу по единому социальному налогу.

Таким образом, в настоящем случае подлежит применению пункт 3 статьи 236 Кодекса: выплаты и иные вознаграждения, начисляемые налогоплательщиком в пользу физических лиц по гражданско-правовым договорам, предметом которых является выполнение работ (оказание услуг), не признаются объектом обложения единым социальным налогом, если у налогоплательщиков-организаций такие выплаты не отнесены к расходам, уменьшающим налоговую базу по налогу на прибыль организаций в текущем отчетном (налоговом) периоде.

Следовательно, оснований для отказа в удовлетворении требования общества о признании недействительным решения инспекции от 29.12.2006 № 15-13/5 в части доначисления 184 528 рублей единого социального налога у судов не имелось.

Поскольку суды допустили неправильное применение норм права, обжалуемые судебные акты в указанной части как нарушающие единообразие в толковании и применении арбитражными судами норм права в силу пункта 1 статьи 304 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации подлежат отмене.

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

**ПОСТАНОВИЛ:**

решение Арбитражного суда Республики Коми от 31.05.2007 по делу № А29-549/2007, постановление Второго арбитражного апелляционного суда от 09.08.2007 и постановление Федерального арбитражного суда Волго-Вятского округа от 19.11.2007 по тому же делу в части отказа открытому акционерному обществу «Акционерная энергетическая компания «Комиэнерго» в признании недействительным пункта 2.2.8 решения Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам по Республике Коми от 29.12.2006 № 15-13/5 отменить.

В отмененной части требование открытого акционерного общества «Акционерная энергетическая компания «Комиэнерго» удовлетворить.

Признать решение Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам по Республике Коми от 29.12.2006 № 15-13/5 в части доначисления 184 528 рублей единого социального налога недействительным.

В остальной части указанные судебные акты оставить без изменения.

*Председательствующий В.Н. Исайчев*

Постановления Президиума

**Доходы иностранной организации от источников в Российской Федерации, подлежащие обложению налогом на прибыль, удерживаемым у источника выплаты доходов**

Выплаты за приобретенные у иностранной организации услуги, являющиеся ее обычной предпринимательской деятельностью, не облагаются налогом на прибыль, удерживаемым у источника выплаты доходов, как не относящиеся к доходам, предусмотренным пунктом 1 статьи 309 Налогового кодекса Российской Федерации.

**ПОСТАНОВЛЕНИЕ  
Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации  
№ 3770/08  
Москва, 8 июля 2008 г.**

Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в составе:

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

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

рассмотрел заявление закрытого акционерного общества «Телекоммуникационная компания «Оверта» о пересмотре в порядке надзора постановления Федерального арбитражного суда Поволжского округа от 30.11.2007 по делу № А57-13122/06-10-28 Арбитражного суда Саратовской области.

В заседании приняли участие представители:

от заявителя — закрытого акционерного общества «Телекоммуникационная компания «Оверта» — Балдина Н.Д.;

от Инспекции Федеральной налоговой службы по Октябрьскому району города Саратова — Барменкова И.А., Григорьева Л.С., Уткина В.М.

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

Общество с ограниченной ответственностью «Телекоммуникационная компания «Оверта» (в настоящее время в связи с реорганизацией — закрытое акционерное общество «Телекоммуникационная компания «Оверта»; далее — общество) обратилось в Арбитражный суд Саратовской области с заявлением о признании недействительным решения Инспекции Федеральной налоговой службы по Октябрьскому району города Саратова (далее — инспекция) от 07.07.2006 № 0098 в части доначисления 53 423 рублей налога на добавленную

Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 10/2008

стоимость, начисления 12 340 рублей пеней и взыскания 10 684 рублей штрафа по этому налогу; доначисления 52 779 рублей налога на прибыль, удерживаемого у источника выплаты доходов, полученных иностранной организацией, начисления 22 978 рублей пеней и взыскания 10 556 рублей штрафа по этому налогу.

Решением Арбитражного суда Саратовской области от 30.05.2007 заявленное требование удовлетворено.

Федеральный арбитражный суд Поволжского округа постановлением от 30.11.2007 решение суда первой инстанции по эпизоду, связанному с доначислением налога на прибыль, удерживаемого у источника выплаты доходов, полученных иностранной организацией, начислением пеней и взысканием штрафа отменил и в удовлетворении этой части требования отказал. В остальной части решение суда первой инстанции оставил без изменения.

В заявлении, поданном в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации, о пересмотре в порядке надзора постановления Федерального арбитражного суда Поволжского округа от 30.11.2007 общество просит его отменить в части отказа в удовлетворении требования в связи с нарушением судом единообразия в применении положений статей 309, 310, 312 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — Кодекс).

Заявитель не соглашается с выводами суда кассационной инстанции о правомерности доначисления инспекцией налога на прибыль с доходов, полученных иностранной организацией RIPE NCC (Королевство Нидерландов); далее — компания RIPE NCC, компания), начисления пеней и взыскания штрафа.

Общество указывает на неправильную квалификацию судом доходов, полученных компанией RIPE NCC от общества за оказанные ему услуги по выделению IP-адресов, в качестве доходов, полученных этой компанией от источников в Российской Федерации, не связанных с ее предпринимательской деятельностью (в порядке статьи 309 Кодекса) и, следовательно, подлежащих обложению налогом на прибыль, удерживаемым у источника выплаты доходов, полученных компанией — иностранной организацией.

В отзыве на заявление инспекция просит оставить постановление суда кассационной инстанции без изменения как соответствующее действующему законодательству.

Проверив обоснованность доводов, содержащихся в заявлении, отзыве на него и выступлениях присутствующих в заседании представителей участников в деле лиц, Президиум считает, что постановление суда кассационной инстанции от 30.11.2007 в оспариваемой части подлежит отмене по следующим основаниям.

Согласно Типовому соглашению об услугах от 20.09.2002 № 258 общество приобрело у компании RIPE NCC услуги по распределению, оформлению и реги-

## Постановления Президиума

страции IP-адресов для обеспечения возможности доступа к мировой глобальной сети Интернет.

Общество в 2003—2004 годах не удерживало налог на прибыль с дохода, выплачиваемого компанией.

Решением инспекции от 07.07.2006 № 0098 обществу в числе прочего доначислен налог на прибыль с доходов, полученных компанией RIPE NCC, начислены пени и взыскан штраф.

Инспекция при доначислении налога на прибыль исходила из того, что в силу подпункта 10 пункта 1 статьи 309 Кодекса доходы, выплаченные компании RIPE NCC, относятся к доходам иностранной организации от источников в Российской Федерации.

Учитывая положения пункта 1 статьи 312 Кодекса, предусматривающие порядок освобождения от удержания налога на прибыль у источника выплаты, инспекция сочла, что соответствующие документы, подтверждающие налоговое резидентство компании RIPE NCC в Нидерландах, не были представлены, поэтому при выплате дохода общество было обязано удержать этот налог.

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

Признавая доначисление обществу налога на прибыль с доходов, полученных компанией RIPE NCC, начисление пеней и взыскание штрафа незаконными, суд первой инстанции счел полученные компанией доходы связанными с осуществлением ею предпринимательской деятельности.

Применив пункт 1 статьи 309 Кодекса, которым определен перечень видов доходов иностранной организации, подлежащих обложению налогом на прибыль, удерживаемым у источника выплаты названных доходов, которые при этом не должны быть связанными с предпринимательской деятельностью в Российской Федерации, суд первой инстанции сделал вывод об отсутствии у общества обязанности по исчислению и удержанию данного налога с выплат за услуги компании RIPE NCC, относящиеся к обычной предпринимательской деятельности иностранной организации.

Суд кассационной инстанции, отменив решение суда первой инстанции в части признания недействительным решения инспекции по указанному эпизоду и отказав в удовлетворении требования общества в этой части, пришел к такому выводу: представленные обществом документы, подтверждающие постоянное местонахождение иностранной компании в том государстве, с которым Российской Федерации имеет международный договор (соглашение) об избежании двойного налогообложения, не отвечают требованиям Гаагской конвенции 1961 года, предъявляемым к официальным документам, так как не имеют апостиля.

Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 10/2008

На этом основании, ссылаясь на статьи 310, 312 Кодекса, суд кассационной инстанции указал на наличие у общества обязанности произвести удержание и перечисление в бюджет налога на прибыль с доходов, выплаченных иностранному юридическому лицу.

Между тем позиция суда кассационной инстанции ошибочна ввиду следующего.

Как установлено судом первой инстанции и следует из материалов дела, деятельность компании RIPE NCC по оказанию обществу услуг по выделению диапазона номеров (IP-адресов сети Интернет) являлась основной предпринимательской деятельностью этой иностранной компании.

Инспекцией не доказано, что деятельность компании привела к созданию постоянного представительства на территории Российской Федерации.

Особенности налогообложения иностранных организаций, не осуществляющих деятельность через постоянное представительство в Российской Федерации и получающих доходы от источников в Российской Федерации, определены в статье 309 Кодекса. Как явствует из пункта 1 этой статьи, виды доходов, с которых удерживается налог на прибыль, не связаны с предпринимательской деятельностью.

Согласно пункту 2 статьи 309 Кодекса доходы, полученные иностранной организацией от оказания услуг на территории Российской Федерации, не приводящие к образованию постоянного представительства в Российской Федерации в соответствии со статьей 306 Кодекса, обложению налогом на прибыль у источника выплаты не подлежат.

С учетом того, что выплаты за оказанные компанией RIPE NCC обществу услуги не относятся к доходам, предусмотренным пунктом 1 статьи 309 Кодекса, так как являются обычной предпринимательской деятельностью этой иностранной компании, у общества, приобретающего данные услуги, обязанность по удержанию и перечислению с них налога на прибыль отсутствовала.

Следовательно, ссылка суда кассационной инстанции на неподтверждение иностранной компанией своего постоянного местонахождения в государстве, с которым у Российской Федерации заключено соглашение об избежании двойного налогообложения (подпункт 4 пункта 2 статьи 310, статья 312 Кодекса), неправомерна, поскольку это обстоятельство не имеет правового значения при налогообложении доходов, не подпадающих под действие пункта 1 статьи 309 Кодекса.

При таких обстоятельствах постановление Федерального арбитражного суда Поволжского округа от 30.11.2007 в отношении выводов о правомерности доначисления инспекцией обществу налога на прибыль, удерживаемого у источника выплаты доходов, полученных компанией RIPE NCC, начисления пеней и взыскания штрафа нарушает единообразие в толковании и применение-

Постановления Президиума

нии арбитражными судами норм права, поэтому согласно пункту 1 статьи 304 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации подлежит частичной отмене.

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

ПОСТАНОВИЛ:

постановление Федерального арбитражного суда Поволжского округа от 30.11.2007 по делу № А57-13122/06-10-28 Арбитражного суда Саратовской области в части отказа в удовлетворении требования общества с ограниченной ответственностью «Телекоммуникационная компания «Оверта» о признании недействительным решения Инспекции Федеральной налоговой службы по Октябрьскому району города Саратова в отношении доначисления 52 779 рублей налога на прибыль, начисления 22 978 рублей пеней и взыскания 10 556 рублей штрафа отменить.

Решение Арбитражного суда Саратовской области от 30.05.2007 по названному делу в этой части оставить без изменения.

*Председательствующий А.А. Иванов*

Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 10/2008

## Единый налог на вмененный доход

Сдача в аренду щита для размещения информации не свидетельствует о том, что предприятие оказывало услуги в сфере рекламной деятельности, если инспекция не докажет, что оно осуществляло затраты, относящиеся к данной деятельности, и являлось плательщиком единого налога на вмененный доход, связанный с распространением и размещением наружной рекламы.

### ПОСТАНОВЛЕНИЕ

Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации

№ 3822/08

Москва, 8 июля 2008 г.

Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в составе:

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

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

рассмотрел заявления общества с ограниченной ответственностью «КруизЦентр» и федерального государственного унитарного предприятия «Оренбургские авиалинии» о пересмотре в порядке надзора постановления Федерального арбитражного суда Уральского округа от 20.12.2007 по делу № А47-3648/2007АК-22 Арбитражного суда Оренбургской области.

В заседании приняли участие представители заявителей:

от общества с ограниченной ответственностью «КруизЦентр» — Пыряев И.И.;

от федерального государственного унитарного предприятия «Оренбургские авиалинии» — Новиков О.А.

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

Общество с ограниченной ответственностью «КруизЦентр» (далее — общество) оказывало услуги по перевозке пассажиров по маршруту Оренбург — Антalia — Оренбург, заключив с этой целью с федеральным государственным унитарным предприятием «Оренбургские авиалинии» (далее — предприятие) договор фрахтования воздушного судна от 01.03.2006 № 05/ДО-06 на выполнение заказных (чarterных) рейсов (с дополнениями от 26.04.2006 № 2, от 11.05.2006 № 5 с изменением от 01.08.2006, от 01.09.2006 № 8), а также ряд агентских договоров для продажи авиабилетов по программе перевозок на зафрахтованных воздушных судах.

## Постановления Президиума

Кроме того, между обществом и предприятием был заключен договор на размещение рекламы в аэропорту города Оренбурга от 05.09.2006 № 657/ДО-06 (далее — договор на размещение рекламы), согласно которому предприятие предоставило обществу право размещения рекламы на одном рекламном щите, расположенному на привокзальной площади аэропорта.

Договорные обязательства сторонами исполнены.

Общество представило в Инспекцию Федеральной налоговой службы по Ленинскому району города Оренбурга (далее — инспекция) налоговую декларацию по налогу на добавленную стоимость по налоговой ставке 0 процентов за сентябрь 2006 года с комплектом документов, предусмотренным требованиями статей 165 и 172 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — Кодекс), для подтверждения права на возмещение налога на добавленную стоимость из бюджета.

По результатам проведения камеральной налоговой проверки инспекцией принято решение от 18.01.2007 № 150 «Об отказе (частично) в возмещении налога на добавленную стоимость», которым обществу возмещено 3026 рублей и отказано в возмещении 60 132 рублей налога в связи с тем, что в счет-фактуру, выставленную предприятием обществу за реализацию услуг по размещению рекламы, включена сумма данного налога.

Общество обратилось в Арбитражный суд Оренбургской области с заявлением о признании решения инспекции недействительным в части отказа в возмещении 60 132 рублей налога на добавленную стоимость.

Решением Арбитражного суда Оренбургской области от 26.06.2007 заявленное требование удовлетворено.

Постановлением Восьмнадцатого арбитражного апелляционного суда от 10.09.2007 решение суда первой инстанции оставлено без изменения.

Суды, установив, что основным видом деятельности предприятия являются авиаперевозки и, следовательно, оно не может быть признано плательщиком единого налога на вмененный доход за распространение или размещение наружной рекламы, пришли к выводу: предприятие было вправе выставить обществу счет-фактуру с указанием суммы налога на добавленную стоимость, которая им была впоследствии перечислена в бюджет.

Федеральный арбитражный суд Уральского округа постановлением от 20.12.2007 решение суда первой инстанции и постановление суда апелляционной инстанции отменил, в удовлетворении заявления отказал, поскольку признал предприятие плательщиком единого налога на вмененный доход в связи с предоставлением обществу щита для размещения рекламы.

Суд кассационной инстанции также отметил, что при реализации товаров (работ, услуг) лицом, освобожденным от обязанностей налогоплательщика,

Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 10/2008

счета-фактуры выставляются без выделения соответствующих сумм налога на добавленную стоимость.

В заявлении, поданных в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации, о пересмотре постановления суда кассационной инстанции в порядке надзора общество и предприятие просят его отменить, ссылаясь на нарушение судом единства в толковании и применении норм права, и оставить без изменения решение суда первой инстанции и постановление суда апелляционной инстанции.

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

Проверив обоснованность доводов, изложенных в заявлении, отзыве на них и выступлениях присутствующих в заседании представителей участвующих в деле лиц, Президиум считает, что заявления общества и предприятия подлежат удовлетворению по следующим основаниям.

В соответствии со статьей 172 Кодекса налоговые вычеты, предусмотренные статьей 171 Кодекса, производятся на основании счетов-фактур, выставленных продавцами при приобретении налогоплательщиком товаров (работ, услуг) с соблюдением требований статьи 169 Кодекса, и документов, подтверждающих фактическую уплату сумм налога.

Как видно из содержания оспариваемого судебного акта и материалов дела, инспекция и суд кассационной инстанции сочли, что счет-фактура от 30.09.2006 № 5435, выставленная предприятием в адрес общества, не соответствует подпунктам 10, 11 пункта 5 статьи 169 Кодекса, в частности в отношении указания налоговой ставки и суммы налога на добавленную стоимость, предъявляемой покупателю товаров (работ, услуг), поскольку предприятие оказывало услуги в сфере рекламы, является плательщиком единого налога на вмененный доход и обязано выставлять счет-фактуру с учетом требований пункта 5 статьи 168 Кодекса — без выделения суммы налога на добавленную стоимость.

Однако доказательства того, что предприятие занималось рекламной деятельностью, в деле отсутствуют.

Следует учитывать, что деятельность организации по передаче в аренду имущества для размещения информации не относится к предпринимательской деятельности по размещению и (или) распространению наружной рекламы и подлежит налогообложению в общепринятом порядке.

Согласно договору на размещение рекламы предприятие передало обществу право на размещение рекламы на одном рекламном щите (рекламной установке) и выставило счет-фактуру от 30.09.2006 № 5435 на сумму 600 000 рублей с указанием 91 525 рублей 42 копеек налога на добавленную стоимость. В соответствии со счетом-фактурой общество перечислило предприятию денежные

Постановления Президиума

средства платежными поручениями от 19.10.2006 № 421, от 24.10.2006 № 426, от 25.10.2006 № 433.

Инспекция не представила суду доказательства того, что предприятие несло расходы на рекламную деятельность, получало в результате нее прибыль, являлось плательщиком единого налога на вмененный доход, связанный с распространением и (или) размещением наружной рекламы (подпункт 10 пункта 2 статьи 346.26 Кодекса), и не было вправе выставлять, а общество — оплачивать счет-фактуру с выделенной в ней суммой налога на добавленную стоимость.

Таким образом, сдача в аренду щита для размещения информации не свидетельствует о том, что предприятие оказывало услуги в сфере рекламной деятельности, а общество их приобретало, если инспекция не докажет, что предприятие осуществляло затраты, связанные с данной деятельностью, и являлось плательщиком единого налога на вмененный доход, связанный с распространением и размещением наружной рекламы.

В такой ситуации общество правомерно оплатило услуги предприятия по выставленному счету-фактуре в установленном законом порядке, что впоследствии было подтверждено судебными актами первой и апелляционной инстанций.

Суд кассационной инстанции необоснованно счел предприятие плательщиком единого налога на вмененный доход и неправомерно отменил на этом основании решение суда первой инстанции и постановление суда апелляционной инстанции.

При названных обстоятельствах оспариваемый судебный акт принят с нарушением единообразия в толковании и применении арбитражными судами норм права и в силу пункта 1 статьи 304 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации подлежит отмене.

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

**ПОСТАНОВИЛ:**

постановление Федерального арбитражного суда Уральского округа от 20.12.2007 по делу № А47-3648/2007 АК-22 Арбитражного суда Оренбургской области отменить.

Решение Арбитражного суда Оренбургской области от 26.06.2007 и постановление Восьмнадцатого арбитражного апелляционного суда от 10.09.2007 по указанному делу оставить без изменения.

*Председательствующий А.А. Иванов*

Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 10/2008

## Таможенные сборы

Уплата таможенного сбора за таможенное оформление товаров при подаче временной таможенной декларации является оплатой всех действий таможенных органов по таможенному оформлению товара в рамках периодического временного декларирования данных товаров и исключает повторную уплату таможенных сборов при представлении полной таможенной декларации.

### ПОСТАНОВЛЕНИЕ

**Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации  
№ 4574/08**

**Москва, 8 июля 2008 г.**

Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в составе:

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

членов Президиума: Андреевой Т.К., Бабкина А.И., Валевиной Е.Ю., Витрянского В.В., Иванниковой Н.П., Исайчева В.Н., Козловой О.А., Никифорова С.Б., Першутова А.Г., Сарбаша С.В., Слесарева В.Л., Чистякова А.И. —

рассмотрел заявление открытого акционерного общества «Уральская сталь» о пересмотре в порядке надзора решения Арбитражного суда Оренбургской области от 18.06.2007 по делу № А47-2238/2007 АК-22 и постановления Федерального арбитражного суда Уральского округа от 19.12.2007 по тому же делу.

В заседании приняли участие представители:

от заявителя — открытого акционерного общества «Уральская сталь» — Карасева Т.Б.;

от Оренбургской таможни — Вихлянцева Н.Н., Курмелева И.И., Наумов А.А.

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

Открытое акционерное общество «Уральская сталь» (далее — общество) обратилось в Арбитражный суд Оренбургской области с заявлением о признании незаконным действия Орской таможни (далее — таможенный орган), выразившегося в отказе произвести зачет 604 629 рублей 21 копейки излишне уплаченных таможенных сборов в счет предстоящих таможенных платежей.

Решением Арбитражного суда Оренбургской области от 18.06.2007 в удовлетворении заявленного требования отказано.

## Постановления Президиума

Постановлением Восемнадцатого арбитражного апелляционного суда от 06.09.2007 решение суда первой инстанции отменено, требование общества удовлетворено.

Федеральный арбитражный суд Уральского округа постановлением от 19.12.2007 постановление суда апелляционной инстанции отменил, решение суда первой инстанции оставил без изменения.

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

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

Проверив обоснованность доводов, содержащихся в заявлении, отзыве на него и выступлениях присутствующих в заседании представителей участвующих в деле лиц, Президиум считает, что оспариваемые судебные акты подлежат отмене, постановление суда апелляционной инстанции — оставлению без изменения по следующим основаниям.

При подаче в таможенный орган временных таможенных деклараций для таможенного оформления поставляемых на экспорт товаров общество уплатило 1 336 645 рублей 21 копейку таможенных сборов. Представляя в таможенный орган полные таможенные декларации, общество уплатило по его требованию 1 058 500 рублей таможенных сборов в отношении тех же товаров.

Считая начисление таможенных сборов при подаче полных таможенных деклараций необоснованным, общество обратилось в таможенный орган с заявлением о зачете 604 629 рублей 21 копейки излишне уплаченных таможенных сборов в счет предстоящих таможенных платежей.

В ответе на данное заявление таможенный орган указал, что зачет излишне уплаченных таможенных сборов осуществлен быть не может.

Отказывая в удовлетворении заявления общества о признании данного отказа незаконным, суд первой инстанции, сославшись на пункт 7 постановления Правительства Российской Федерации от 28.12.2004 № 863 «О ставках таможенных сборов за таможенное оформление товаров» (далее — постановление от 28.12.2004 № 863), сделал такой вывод: таможенные сборы уплачиваются при подаче каждой таможенной декларации, как временной, так и полной, поскольку и в том и другом случае декларанту оказываются публично-правовые услуги, связанные с таможенным оформлением товаров.

Отменяя решение суда первой инстанции и удовлетворяя заявленное требование, суд апелляционной инстанции счел неправомерным применение к спор-

Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 10/2008

ным отношениям, возникшим при подаче временной таможенной декларации, ставок таможенных сборов, установленных на дату представления обществом полной таможенной декларации.

Суд кассационной инстанции, отменяя постановление суда апелляционной инстанции и оставляя без изменения решение суда первой инстанции, признал обоснованным применение к отношениям, связанным с подачей полной таможенной декларации при периодическом временном декларировании товаров, пункта 7 постановления от 28.12.2004 № 863.

Между тем судами первой и кассационной инстанций не учтено следующее.

Статьей 357.10 Таможенного кодекса Российской Федерации (далее — Таможенный кодекс) предусмотрено, что ставки таможенных сборов за таможенное оформление устанавливаются Правительством Российской Федерации.

В соответствии с названной статьей Таможенного кодекса постановлением от 28.12.2004 № 863 определены ставки таможенных сборов.

Пункт 7 указанного постановления содержит положение о том, что в случае повторной подачи таможенной декларации на одни и те же товары при заявлении одного и того же таможенного режима (за исключением подачи полной таможенной декларации при периодическом временном декларировании) таможенные сборы за таможенное оформление уплачиваются в размере 500 рублей.

По делу о признании недействующим пункта 7 постановления от 28.12.2004 № 863 Верховный Суд Российской Федерации в решении от 24.05.2006 № ГКПИ06-495 и определении кассационной коллегии от 03.08.2006 № КАС06-267 отметил: подача полной таможенной декларации по своей природе не может быть приравнена к подаче повторной таможенной декларации — и указал на отсутствие оснований для вывода о том, что оспариваемым пунктом регулируются условия и размер оплаты таможенного сбора при подаче полной таможенной декларации.

С учетом данного вывода установленная пунктом 7 постановления от 28.12.2004 № 863 обязанность по повторной уплате таможенного сбора не может быть распространена на случаи подачи полной таможенной декларации при периодическом временном декларировании.

Кроме того, как следует из подпункта 31 пункта 1 статьи 11 Таможенного кодекса, к таможенным сборам относится платеж, уплата которого является одним из условий совершения таможенными органами действий, связанных с таможенным оформлением товаров.

Согласно статье 60 Таможенного кодекса при вывозе товара таможенное оформление начинается в момент представления таможенной декларации и завершается совершением таможенных операций, необходимых в соответствии с Кодексом для применения к товарам таможенных процедур, для поме-

Постановления Президиума

щения товаров под таможенный режим или для завершения действия этого режима, если такой таможенный режим действует в течение определенного срока, а также для исчисления и взимания таможенных платежей.

Следовательно, представление временной и полной таможенных деклараций в совокупности с другими необходимыми таможенными операциями составляет таможенное оформление товара как единую таможенную процедуру.

В связи с этим уплата таможенного сбора за таможенное оформление товаров при подаче временной таможенной декларации является оплатой всех действий таможенных органов по таможенному оформлению товара в рамках периодического временного декларирования данных товаров и исключает повторную уплату таможенных сборов при представлении полной таможенной декларации.

При названных обстоятельствах суды первой и кассационной инстанций не имели оснований для вывода об уплате таможенных сборов при подаче как временной, так и полной таможенной декларации, поэтому оспариваемые судебные акты в силу пункта 1 статьи 304 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации подлежат отмене как нарушающие единобразие в толковании и применении арбитражными судами норм права.

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

**ПОСТАНОВИЛ:**

постановление Федерального арбитражного суда Уральского округа от 19.12.2007 по делу № А47-2238/2007 АК-22 Арбитражного суда Оренбургской области отменить.

Постановление Восемнадцатого арбитражного апелляционного суда от 06.09.2007 по указанному делу оставить без изменения.

*Председательствующий А.А. Иванов*