

В Федеральном арбитражном суде Уральского округа

Обзор практики рассмотрения споров, связанных с применением норм законодательства Российской Федерации о налоге на добавленную стоимость¹

Одобен президиумом Федерального арбитражного суда Уральского округа 21.03.2008

1. В целях исчисления налога на добавленную стоимость естественные потери газа не включаются в объем реализации.

Общество с ограниченной ответственностью обратилось в арбитражный суд с заявлением о признании недействительным решения налогового органа о доначислении НДС.

Основанием для доначисления налога явилось то обстоятельство, что объем газа, отнесенный обществом к убыткам в связи с технологическими потерями и оплаченный газораспределительной организацией, налоговый орган посчитал реализованным. Объем утерянного газа и его стоимость налоговым органом не оспариваются.

Решением суда первой инстанции, оставленным без изменения постановлением суда апелляционной инстанции, заявление удовлетворено исходя из следующего.

Согласно подп. 1 п. 1 ст. 146 Налогового кодекса Российской Федерации² объектом налогообложения признается реализация товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации, в том числе реализация предметов залога и передача товаров (результатов выполненных работ, оказание услуг) по соглашению о предоставлении отступного или новации, а также передача имущественных прав.

¹ Далее — НДС.

² Далее — Налоговый кодекс.

В соответствии с п. 1 ст. 39 Налогового кодекса реализацией товаров, работ или услуг организацией или индивидуальным предпринимателем признаются соответственно передача на возмездной основе (в том числе обмен товарами, работами или услугами) права собственности на товары, результатов выполненных работ одним лицом для другого лица, возмездное оказание услуг одним лицом другому лицу, а в случаях, предусмотренных Налоговым кодексом, передача права собственности на товары, результатов выполненных работ одним лицом для другого лица, оказание услуг одним лицом другому лицу — на безвозмездной основе.

Объем газа, отнесенный к убыткам в связи с технологическими потерями и оплаченный стороной по договору, нельзя считать реализованным в смысле, придаваемом этому понятию указанными положениями Налогового кодекса, а суммы, полученные по договору в качестве возмещения убытков от технологических потерь, — в качестве выручки от реализации товаров, выполнения работ, оказания услуг.

Следовательно, доначисление НДС произведено налоговым органом неправомочно.

Суд кассационной инстанции оставил в силе принятые по делу судебные акты.

2. Налог на добавленную стоимость не начисляется на суммы санкций за сверхдоговорной объем потребленной электроэнергии.

Муниципальное унитарное предприятие обратилось в арбитражный суд с заявлением о признании недействительным решения налогового органа о начислении НДС на суммы выручки, полученной предприятием в виде исчисленной в повышенном размере платы за количество переданной покупателем электроэнергии, превысившее договорной объем.

По мнению налогового органа, указанные суммы являются доходом, связанным с расчетами по оплате реализованных товаров (работ, услуг), вследствие чего подлежат включению в налогооблагаемую базу по НДС.

Решением суда первой инстанции, оставленным без изменения постановлением суда апелляционной инстанции, заявленные требования удовлетворены по следующим основаниям.

Согласно п. 1 ст. 154 Налогового кодекса налоговая база при реализации налогоплательщиком товаров (работ, услуг), если иное не предусмотрено данной статьей, определяется как стоимость этих товаров (работ, услуг), исчисленная исходя из цен, определяемых в соответствии со ст. 40 Налогового кодекса, с учетом акцизов (для подакцизных товаров) и без включения в них налога.

В Федеральном арбитражном суде Уральского округа

В силу ст. 40 Налогового кодекса, если иное не предусмотрено названной статьей, для целей налогообложения принимается цена товаров, работ или услуг, указанная сторонами сделки.

Исходя из условий договоров, заключенных между предприятием и потребителями электроэнергии, полученная предприятием сумма представляет собой санкции за нарушение покупателями электроэнергии договорных обязательств и не является ценой в смысле, придаваемом этому понятию ст. 154 Налогового кодекса.

Включение санкций, полученных за ненадлежащее исполнение договоров, при определении налоговой базы по НДС Налоговым кодексом не предусмотрено.

Следовательно, доначисление налога произведено налоговым органом необоснованно.

Суд кассационной инстанции оставил судебные акты в силе.

3. Отсутствие в контрольно-кассовом чеке отдельной строки с суммой налога на добавленную стоимость само по себе не является основанием для отказа в применении налогового вычета.

Открытое акционерное общество обратилось в арбитражный суд с заявлением о признании недействительным решения налогового органа об отказе в применении налогового вычета на сумму расходов по приобретению горюче-смазочных материалов работниками общества для нужд предприятия через розничную сеть автозаправочных станций за наличный расчет. Налоговый орган полагает, что, поскольку в контрольно-кассовых чеках суммы НДС отдельной строкой не выделены, счета-фактуры не представлены, вычет заявлен неправомерно.

Решением суда первой инстанции заявленные требования удовлетворены по следующим основаниям.

Подпунктом 1 п. 2 ст. 171 Налогового кодекса установлено, что вычетам подлежат суммы НДС, предъявленные налогоплательщику и уплаченные им при приобретении товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации в отношении товаров (работ, услуг), приобретаемых для осуществления операций, признаваемых объектами налогообложения.

Налоговые вычеты производятся на основании счетов-фактур, выставленных продавцами при приобретении налогоплательщиком товаров (работ,

услуг), а также документов, подтверждающих фактическую уплату сумм налога (п. 1 ст. 172 Налогового кодекса)³.

В силу п. 6, 7 ст. 168 Налогового кодекса при реализации товаров (работ, услуг) населению по розничным ценам (тарифам) соответствующая сумма налога включается в указанные цены (тарифы). При реализации товаров за наличный расчет организациями (предприятиями) и индивидуальными предпринимателями розничной торговли и общественного питания, а также другими организациями, индивидуальными предпринимателями, выполняющими работы и оказывающими платные услуги непосредственно населению, требования, содержащиеся в п. 3, 4 данной статьи, по оформлению расчетных документов и выставлению счетов-фактур считаются выполненными, если продавец выдал покупателю кассовый чек или иной документ установленной формы.

Требования, изложенные ст. 169, 171, 172, 176 Налогового кодекса, обществом выполнены — им представлены документы в обоснование произведенных расходов (командировочные удостоверения, служебные задания, путевые листы, авансовые отчеты), чеки автозаправочных станций и первичные бухгалтерские документы в подтверждение факта отражения спорных сумм на счетах аналитического учета. Следовательно, применение вычета по НДС является обоснованным.

Суд кассационной инстанции оставил решение суда первой инстанции в силе.

- 4. Отсутствие книги учета доходов и расходов не является основанием для признания налогового вычета неправомерным, если применяемый налогоплательщиком порядок ведения раздельного учета позволяет достоверно определить сумму выручки по операциям, облагаемым и не облагаемым налогом на добавленную стоимость.**

Индивидуальный предприниматель обратился в арбитражный суд с заявлением о признании недействительным решения налогового органа о начислении НДС.

Основанием для принятия оспариваемого решения явился необоснованный, по мнению налогового органа, вычет по НДС ввиду отсутствия ведения раздельного учета расходов и доходов, предусмотренного п. 4 ст. 170 Налогового кодекса. Налоговый орган считает, что обязанность предпри-

³ Согласно п. 1 ст. 172 Налогового кодекса (в ред. Федерального закона от 22.07.2005 № 119-ФЗ, действующей с 01.01.2006) налоговые вычеты, предусмотренные ст. 171 Налогового кодекса, производятся на основании счетов-фактур, выставленных продавцами при приобретении налогоплательщиком товаров (работ, услуг), имущественных прав, документов, подтверждающих фактическую уплату сумм налога при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации, документов, подтверждающих уплату сумм налога, удержанного налоговыми агентами, либо на основании иных документов в случаях, предусмотренных п. 3, 6—8 ст. 171 Налогового кодекса.

В Федеральном арбитражном суде Уральского округа

нимателя вести учет доходов и расходов отдельно по каждому из видов предпринимательской деятельности отражается в книге учета расходов и доходов. Поскольку налогоплательщик такую книгу не ведет, отдельный учет отсутствует.

Решением суда первой инстанции, оставленным без изменения судом апелляционной инстанции, заявленное требование удовлетворено исходя из следующего.

В силу п. 4 ст. 170 Налогового кодекса налогоплательщик обязан вести отдельный учет сумм налога по приобретенным товарам (работам, услугам), используемым для осуществления как облагаемых налогом, так и не подлежащих налогообложению (освобожденных от налогообложения) операций.

При отсутствии у налогоплательщика отдельного учета сумма налога по приобретенным товарам (работам, услугам), в том числе основным средствам и нематериальным активам, имущественным правам, вычету не подлежит и в расходы, принимаемые к вычету при исчислении налога на прибыль организаций (налога на доходы физических лиц), не включается.

Поскольку законодательством об НДС не определен порядок ведения отдельного учета, под ним можно понимать любую обоснованную методику, закрепленную в учетной политике организации и позволяющую достоверно определить необходимые показатели.

Налогоплательщиком для обеспечения отдельного учета применялись отдельные счетчики контрольно-кассовых машин (предпринимателем установлен порядок учета реализации на соответствующих счетчиках контрольно-кассовых машин), имелись сводные отчеты, где НДС распределен по отдельным видам деятельности.

Таким образом, отдельный учет ведется налогоплательщиком в порядке и форме, определяемых самостоятельно, что не противоречит законодательству о налогах и сборах. Порядок ведения отдельного учета, применяемый предпринимателем, позволяет достоверно установить сумму выручки по операциям, облагаемым и не облагаемым НДС, а также соответствующую пропорцию.

Следовательно, налоговым органом вычет по НДС необоснованно признан неправомерным ввиду отсутствия отдельного учета.

Суд кассационной инстанции оставил судебные акты в силе.

- 5. Наличие в платежных поручениях указания на то, что денежные средства перечисляются как предоплата, само по себе не является основанием для исчисления с них налога на добавленную стоимость. Для целей налогообложения**

Вестник Федерального арбитражного суда Уральского округа № 2/2008

необходимо установить наличие у налогоплательщика обязательства по поставке (реализации) товара (выполнения работ, оказания услуг).

Общество с ограниченной ответственностью обратилось в арбитражный суд с заявлением о признании недействительным решения налогового органа о начислении НДС на суммы, полученные обществом от закрытого акционерного общества по платежным поручениям с указанием в них «предоплата за медоборудование».

По мнению налогового органа, названные суммы являются авансовым платежом за поставку товаров в будущем. Следовательно, с них подлежит исчислению НДС в порядке, установленном ст. 162 Налогового кодекса.

В обоснование заявленного требования общество указало, что данные средства были перечислены в его адрес ошибочно.

Суд первой инстанции заявление удовлетворил, указав следующее.

В силу подп. 1 п. 1 ст. 162 Налогового кодекса⁴ налоговая база по НДС, определенная в соответствии со ст. 153—158 Налогового кодекса, увеличивается на суммы авансовых или иных платежей, полученных в счет предстоящих поставок товаров, выполнения работ или оказания услуг.

Следовательно, для целей налогообложения необходимо установить наличие у налогоплательщика обязательства по поставке (реализации) товара (выполнения работ, оказания услуг).

В соответствии с п. 1 ст. 11 Налогового кодекса институты, понятия и термины гражданского, семейного и других отраслей законодательства Российской Федерации, используемые в Налоговом кодексе Российской Федерации, применяются в том значении, в каком они используются в этих отраслях законодательства, если иное не предусмотрено Налоговым кодексом.

Согласно ст. 307 Гражданского кодекса Российской Федерации в силу обязательства одно лицо (должник) обязано совершить в пользу другого лица (кредитора) определенное действие, как то: передать имущество, выполнить работу, уплатить деньги и т.п., либо воздержаться от определенного действия, а кредитор имеет право требовать от должника исполнения его обязанности. Обязательства возникают из договора, вследствие причинения вреда и из иных оснований, указанных в названном Кодексе.

Судом не установлено и налоговым органом не доказано наличие обстоятельств, свидетельствующих о возникновении у общества обязательства по поставке медицинского оборудования в адрес закрытого акционерного

⁴ Федеральным законом от 22.07.2005 № 119-ФЗ подп. 1 п. 1 ст. 162 Налогового кодекса признан утратившим силу.

В Федеральном арбитражном суде Уральского округа

общества. Само по себе наличие в платежных поручениях указания на то, что денежные средства перечисляются как «предоплата за медоборудование», не свидетельствует о возникновении такого обязательства.

Таким образом, включение полученной от закрытого акционерного общества суммы в облагаемую НДС базу и доначисление налога произведены налоговым органом необоснованно.

Суд кассационной инстанции оставил решение суда первой инстанции в силе.

6. Реализация аптечным учреждением услуг по изготовлению лекарственных средств из собственного сырья не подлежит обложению налогом на добавленную стоимость.

Аптечное учреждение обратилось в арбитражный суд с заявлением о признании недействительным решения налогового органа о доначислении НДС.

По мнению налогового органа, налогоплательщик неправомерно применил подп. 24 п. 2 ст. 149 Налогового кодекса в части освобождения от НДС услуг по изготовлению лекарственных средств из собственного сырья. Данное обстоятельство, как полагает налоговый орган, свидетельствует о том, что учреждение не оказывало услуги сторонним организациям по изготовлению лекарственных средств, а фактически занималось реализацией лекарственных средств внутриаптечного изготовления из собственного сырья, которая в соответствии с подп. 4 п. 2 ст. 164 Налогового кодекса должна облагаться налогом по ставке 10%.

Решением суда первой инстанции указанные требования удовлетворены исходя из следующего.

Подпунктом 24 п. 2 ст. 149 Налогового кодекса установлено, что реализация (а также передача, выполнение, оказание для собственных нужд) на территории Российской Федерации услуг аптечных организаций по изготовлению лекарственных средств не подлежит налогообложению (освобождается от налогообложения).

Согласно п. 6 ст. 149 Налогового кодекса перечисленные в данной статье операции не подлежат налогообложению (освобождаются от налогообложения) при наличии у налогоплательщиков, осуществляющих эти операции, соответствующих лицензий на осуществление деятельности, лицензируемой в соответствии с законодательством Российской Федерации.

В соответствии с п. 1 ст. 17 Федерального закона от 22.06.1998 № 86-ФЗ «О лекарственных средствах» изготовление лекарственных средств в аптечном учреждении осуществляется по рецептам врачей на основе лекарственных средств, зарегистрированных в Российской Федерации. Изготовление

лекарственных средств осуществляется в аптечном учреждении, имеющем лицензию на фармацевтическую деятельность, по правилам изготовления лекарственных средств, утвержденным федеральным органом исполнительной власти, в компетенцию которого входит осуществление функций по выработке государственной политики и нормативно-правовому регулированию в сфере обращения лекарственных средств (п. 2 ст. 17 Федерального закона от 22.06.1998 № 86-ФЗ «О лекарственных средствах»).

Законом не предусмотрена обязанность аптечных учреждений по изготовлению лекарственных средств только из сырья заказчика.

Услуги по изготовлению лекарственных средств оказаны налогоплательщиком при наличии лицензии на фармацевтическую деятельность. Следовательно, применение им подп. 24 п. 2 ст. 149 Налогового кодекса является правомерным.

Довод налогового органа о том, что в соответствии с Методическими рекомендациями по применению главы 21 «Налог на добавленную стоимость» Налогового кодекса Российской Федерации, утвержденными приказом Министерства Российской Федерации по налогам и сборам от 20.12.2000 № БГ-3-03/447, освобождение от налогообложения предусматривается при наличии договоров с юридическими лицами на изготовление лекарственных средств из сырья заказчика, судом отклонен со ссылкой на п. 1 ст. 1, п. 1 ст. 4 Налогового кодекса, поскольку указанный нормативный правовой акт не относится к актам законодательства о налогах и сборах, вышеприведенная правовая норма дополняет содержание подп. 24 п. 2 ст. 149 Налогового кодекса.

Суд кассационной инстанции оставил в силе решение суда первой инстанции.

7. Услуги по перевозке пассажиров городским пассажирским транспортом общего пользования освобождаются от обложения налогом на добавленную стоимость при фактическом оказании таких услуг.

Открытое акционерное общество обратилось в арбитражный суд с заявлением о признании недействительным решения налогового органа о привлечении общества к ответственности, предусмотренной п. 1 ст. 122 Налогового кодекса за неполную уплату налога, о начислении НДС и пеней.

Основанием для принятия оспариваемого решения послужили выводы налогового органа о занижении обществом налоговой базы по НДС ввиду неправомерного применения подп. 7 п. 2 ст. 149 Налогового кодекса в части сумм, полученных из бюджета, но не перечисленных контрагентам, фактически выполнявшим соответствующие городские перевозки, притом что само общество не оказывало услуг по перевозке пассажиров городским пассажирским транспортом общего пользования.

В Федеральном арбитражном суде Уральского округа

Решением суда первой инстанции заявление удовлетворено со ссылкой на правомерность действий общества.

Постановлением суда апелляционной инстанции решение суда отменено, в удовлетворении заявления отказано по следующим основаниям.

Подпунктом 7 п. 2 ст. 149 Налогового кодекса предусмотрено, что не подлежит налогообложению реализация услуг по перевозке пассажиров городским пассажирским транспортом общего пользования и автомобильным транспортом в пригородном сообщении (за исключением такси, в том числе маршрутного). В целях применения указанной нормы к услугам по перевозке пассажиров городским пассажирским транспортом общего пользования относятся услуги по перевозке пассажиров по единым условиям перевозок пассажиров по единым тарифам за проезд, установленным органами местного самоуправления, в том числе с предоставлением всех льгот на проезд, утвержденных в установленном порядке.

Согласно п. 75 Устава автомобильного транспорта РСФСР по договору перевозки пассажиров автотранспортное предприятие или организация обязуется перевезти пассажира в пункт назначения (т. е. перевозка пассажира предполагает процесс его доставки в пункт назначения).

Следовательно, не подлежат налогообложению только услуги по перевозке пассажиров. Реализация диспетчерских услуг, услуг по проведению медицинских и технических осмотров, услуг по ремонту автотранспортных средств, а также других вспомогательных услуг не относится к категории льготных операций.

Между обществом и администрацией муниципального образования заключен муниципальный контракт, согласно которому общество обязуется осуществлять транспортное обслуживание населения в соответствии с утвержденными графиками и маршрутами, обеспечивать льготной категории населения бесплатный проезд, при этом администрация муниципального образования возмещает обществу расходы, связанные с перевозкой льготной категории граждан.

Однако перевозка пассажирским транспортом общего пользования обществом не производилась, данная услуга осуществлялась иными организациями на основании заключенных с ним договоров при использовании транспортных средств, ранее полученных ими от общества в аренду.

Таким образом, общество фактически услуги по перевозке пассажиров не осуществляет, оказывая лишь возмездные услуги транспортным организациям и администрации муниципального образования в части организации перевозок, т. е. не выполняет все условия, предусмотренные подп. 7 п. 2 ст. 149 Налогового кодекса. Следовательно, применение им подп. 7 п. 2 ст. 149 Налогового кодекса является неправомерным.

Вестник Федерального арбитражного суда Уральского округа № 2/2008

Суд кассационной инстанции оставил постановление суда апелляционной инстанции в силе.

- 8. В случае, когда налогоплательщиком документы, подтверждающие обоснованность применения налоговой ставки 0 процентов, представлены в налоговый орган по истечении 180 дней, считая с даты помещения товаров под таможенный режим экспорта, налоговый период, в котором полный пакет указанных документов признается собранным, определяется применительно к дате представления налоговому органу соответствующей налоговой декларации с приложением полного пакета документов.**

Федеральное государственное унитарное предприятие обратилось в арбитражный суд с заявлением о признании недействительным решения налогового органа об отказе в признании права на применение налоговой ставки 0 процентов по операциям реализации товаров, вывезенных в таможенном режиме экспорта, отраженным в представленной налоговому органу в ноябре уточненной налоговой декларации за сентябрь.

По мнению налогового органа, у предприятия отсутствует право на применение налоговой ставки 0 процентов по налоговой декларации за сентябрь, поскольку пакет документов, обосновывающих применение указанной налоговой ставки и перечисленных в ст. 165 Налогового кодекса, собран налогоплательщиком и представлен налоговому органу в ноябре.

Решением суда первой инстанции требования предприятия удовлетворены исходя из того, что им правильно установлен период определения налоговой базы применительно к экспортной операции, отраженной в уточненной налоговой декларации. Суд признал, что налоговым органом не доказано, что необходимый пакет документов собран налогоплательщиком в ноябре, а не в сентябре.

Суд кассационной инстанции решение суда первой инстанции отменил, в удовлетворении заявленного требования отказал по следующим основаниям.

В силу п. 9 ст. 165 Налогового кодекса документы (их копии), указанные в п. 1—4 ст. 165 Налогового кодекса, представляются налогоплательщиками для подтверждения обоснованности применения налоговой ставки 0 процентов в срок не позднее 180 календарных дней, считая с даты помещения товаров под таможенные режимы экспорта, международного таможенного транзита, свободной таможенной зоны, перемещения припасов.

Если по истечении указанного срока налогоплательщик не представил документы (их копии), обосновывающие применение налоговой ставки в размере 0 процентов, операции по реализации товаров (выполнению работ, оказанию услуг) подлежат налогообложению по ставкам 10 и 18 процентов. Если впоследствии налогоплательщик представляет в налоговые органы документы (их копии), обосновывающие применение налоговой

В Федеральном арбитражном суде Уральского округа

ставки в размере 0 процентов, уплаченные суммы налога подлежат возврату налогоплательщику в порядке и на условиях, которые предусмотрены ст. 176 Налогового кодекса.

Из анализа п. 1—3 ст. 164, п. 9, 10 ст. 165, п. 9 ст. 167 Налогового кодекса следует, что налоговый период, в котором полный пакет документов, предусмотренных ст. 165 Налогового кодекса, признается собранным, определяется применительно к дате представления налоговому органу соответствующей налоговой декларации.

Вывоз экспортированных товаров за пределы таможенной территории Российской Федерации состоялся в марте. Истечение 180-дневного срока произошло в сентябре.

В октябре налогоплательщиком налоговому органу представлена налоговая декларация по НДС по налоговой ставке 0 процентов за сентябрь с нулевыми показателями по всем позициям без приложения каких-либо документов.

В ноябре налогоплательщиком налоговому органу представлена уточненная налоговая декларация по НДС по налоговой ставке 0 процентов за сентябрь, содержащая отражение данных совершенной экспортной операции, с приложением пакета документов, предусмотренных ст. 165 Налогового кодекса.

Поскольку в налоговой декларации за сентябрь, представленной налоговому органу в октябре, какие-либо обороты по реализации товаров не отражены и одновременно с декларацией какие-либо документы налоговому органу не представлены, у суда не имелось оснований для признания налоговой декларации, представленной налоговому органу в ноябре, в качестве уточненной за сентябрь.

Таким образом, суд первой инстанции неправомерно удовлетворил заявленные требования налогоплательщика о признании оспариваемого решения недействительным.

9. **При переходе на специальные налоговые режимы налогоплательщик обязан восстановить принятый к вычету налог на добавленную стоимость по неиспользованным товарам (работам, услугам) и недоамортизированным основным средствам в налоговом периоде, предшествующем переходу на специальный режим, независимо от осуществления в указанном периоде операций, в отношении которых он освобождается от обязанностей плательщика налога на добавленную стоимость.**

Закрытое акционерное общество обратилось в арбитражный суд с заявлением о признании недействительным решения налогового органа о начислении НДС и пеней и привлечении к налоговой ответственности, установленной ст. 122 Налогового кодекса за неполную уплату налога.

Основанием для начисления налоговых платежей явилось неправомерное, по мнению налогового органа, невосстановление и неуплата в бюджет НДС, ранее принятого к вычету, с остаточной стоимости основных средств, используемых после освобождения общества от исполнения обязанностей плательщика НДС.

Решением суда первой инстанции, оставленным без изменения постановлением суда апелляционной инстанции, заявленные требования удовлетворены. Суды исходили из того, что общество в периоде, предшествующем переходу на специальный налоговый режим, не осуществляло операций, в отношении которых впоследствии освобождено от обязанностей плательщика НДС, в связи с чем в данном налоговом периоде у него отсутствовала обязанность по восстановлению НДС по основным средствам.

Суд кассационной инстанции судебные акты отменил по следующим основаниям.

Пунктом 19 ст. 1 Федерального закона от 22.07.2005 № 119-ФЗ «О внесении изменений в главу 21 части второй Налогового кодекса Российской Федерации и о признании утратившими силу отдельных положений актов законодательства Российской Федерации о налогах и сборах», вступившего в силу с 01.01.2006, были внесены изменения в п. 3 ст. 170 Налогового кодекса.

Согласно абз. 5 подп. 2 п. 3 ст. 170 Налогового кодекса при переходе налогоплательщика на специальные налоговые режимы в соответствии с гл. 26.2 и 26.3 Налогового кодекса суммы НДС, принятые к вычету налогоплательщиком по товарам (работам, услугам), в том числе основным средствам и нематериальным активам, и имущественным правам в порядке, предусмотренном гл. 21 Налогового кодекса, подлежат восстановлению в налоговом периоде, предшествующем переходу на указанные режимы.

Общество с 01.04.2006 перешло на упрощенную систему налогообложения, в связи с чем на него распространяются положения абз. 5 подп. 2 п. 3 ст. 170 Налогового кодекса (в ред. Федерального закона от 22.07.2005 № 119-ФЗ).

Следовательно, оно обязано было в налоговом периоде, предшествующем переходу на специальный режим, восстановить принятый к вычету НДС по неиспользованным товарам (работам, услугам) и недоамортизированным основным средствам.

Поскольку при разрешении спора правильность произведенного налоговым органом расчета сумм недоимки по НДС, пеней и штрафа судами не проверялась, дело направлено на новое рассмотрение в суд первой инстанции.

В Федеральном арбитражном суде Уральского округа

10. Услуги по содержанию детей в дошкольном образовательном учреждении не подлежат обложению налогом на добавленную стоимость при наличии лицензии на образовательную деятельность.

Негосударственное дошкольное образовательное учреждение обратилось в арбитражный суд с заявлением о признании недействительным решения налогового органа о доначислении НДС.

Основанием для принятия оспариваемого решения явилось неправомерное, по мнению налогового органа, применение льготы по налогу по оказанию услуг по содержанию детей в дошкольных учреждениях, поскольку учреждение осуществляло свою деятельность без лицензии на образовательную деятельность.

Учреждение в обоснование заявленного требования указало, что действие Федерального закона от 08.08.2001 № 128-ФЗ «О лицензировании отдельных видов деятельности» на образовательную деятельность не распространяется (п. 2 ст. 1 названного Закона). Требования, предъявляемые законодательством к образовательной деятельности, в том числе в части ее лицензирования, установлены Законом Российской Федерации от 10.07.1992 № 3266-1 «Об образовании»⁵. Поскольку учреждением осуществляется деятельность только по содержанию детей и образовательная деятельность при этом не оказывается, лицензии в соответствии с Законом об образовании не требуется.

Решением суда первой инстанции, оставленным без изменения постановлением суда апелляционной инстанции, в удовлетворении заявленного требования отказано исходя из следующего.

В соответствии с подп. 4 п. 2 ст. 149 Налогового кодекса не подлежит налогообложению (освобождается от налогообложения) реализация на территории Российской Федерации услуг по содержанию детей в дошкольных учреждениях.

Согласно п. 6 ст. 149 Налогового кодекса перечисленные в данной статье операции не подлежат налогообложению (освобождаются от налогообложения) при наличии у налогоплательщиков соответствующих лицензий на осуществление деятельности, лицензируемой в соответствии с законодательством Российской Федерации.

В п. 6 ст. 33 Закона об образовании также указано, что право на ведение образовательной деятельности и льготы, установленные законодательством Российской Федерации, возникают у образовательного учреждения с момента выдачи ему лицензии (разрешения).

⁵ Далее — Закон об образовании.

При этом в соответствии с п. 1 ст. 12 указанного Закона образовательным является учреждение, осуществляющее образовательный процесс, т. е. реализующее одну или несколько образовательных программ и (или) обеспечивающее содержание и воспитание обучающихся воспитанников.

Из Типового положения об образовательном учреждении для детей дошкольного и младшего школьного возраста, утвержденного постановлением Правительства Российской Федерации от 19.09.1997 № 1204, и уставной деятельности следует, что учреждение является образовательным, создано в целях реализации программы дошкольного образования, сохранения и укрепления физического здоровья детей. Такая деятельность неразрывно связана с содержанием детей в дошкольных образовательных учреждениях.

Положением о лицензировании образовательной деятельности, утвержденным постановлением Правительства Российской Федерации от 18.10.2000 № 796, определен порядок лицензирования образовательной деятельности, в том числе по программе дошкольного образования.

Таким образом, услуги дошкольного образовательного учреждения по содержанию детей не подлежат обложению НДС при наличии лицензии на осуществление образовательной деятельности.

Поскольку право на осуществление образовательной деятельности не подтверждено учреждением наличием у него вышеуказанной лицензии, доначисление учреждению НДС произведено налоговым органом обоснованно.

Суд кассационной инстанции оставил в силе принятые по делу судебные акты.