

ПРИМЕНЕНИЕ НАЛОГОВОГО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА

Обоснованность получения налоговой выгоды Осмотрительность при выборе контрагента

В материалах дела отсутствуют доказательства того, что предприниматель действовал без должной осмотрительности и исходя из условий и обстоятельств совершения и исполнения соответствующих договоров знал или должен был знать об указании контрагентами недостоверных сведений или о подложности представленных документов ввиду их подписания лицами, не являющимися руководителями контрагентов, или о том, что в качестве контрагентов по договорам были указаны лица, не осуществляющие реальной предпринимательской деятельности и не декларирующие свои налоговые обязанности по сделкам, оформляемым от их имени. Поэтому у инспекции и судов не было оснований для вывода о наличии у предпринимателя цели получения необоснованной налоговой выгоды.

ПОСТАНОВЛЕНИЕ

Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации

№ 17684/09

Москва, 8 июня 2010 г.

Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в составе:

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

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

рассмотрел заявление индивидуального предпринимателя Котова Вячеслава Викторовича о пересмотре в порядке надзора решения Арбитражного суда города Москвы от 24.06.2009 по делу № А40-31808/09-141-117, постановления Девятого арбитражного апелляционного суда от 18.09.2009 и постановления Федерального арбитражного суда Московского округа от 26.11.2009 по тому же делу.

В заседании приняли участие представители:

от заявителя — индивидуального предпринимателя Котова В.В. — Пригодин В.В.;

от Инспекции Федеральной налоговой службы № 1 по городу Москве — Кочергина М.В., Крупенин К.М., Суворова Е.В.

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

Индивидуальный предприниматель Котов Вячеслав Викторович (далее — предприниматель) обратился в Арбитражный суд города Москвы с заявлением о признании недействительными решения Инспекции Федеральной налоговой службы № 1 по городу Москве (далее — инспекция) от 28.01.2009 № 39, принятого по результатам выездной налоговой проверки, в части доначисления 771 619 рублей налога по упрощенной системе налогообложения, начисления 558 446 рублей пеней и 66 124 рублей штрафа на основании пункта 1 статьи 122 Налогового кодекса Российской Федерации, а также требования от 21.05.2009 № 165 об уплате указанных сумм налога, пеней и штрафа (с учетом уточнения требований в порядке, предусмотренном статьей 49 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации).

Решением Арбитражного суда города Москвы от 24.06.2009 в удовлетворении заявленных требований отказано.

Постановлением Девятого арбитражного апелляционного суда от 18.09.2009 решение суда первой инстанции изменено: решение и требование инспекции признаны недействительными в части предложения уплатить 9655 рублей налога по упрощенной системе налогообложения и соответствующей суммы пеней; в остальной части оставлено без изменения.

Федеральный арбитражный суд Московского округа постановлением от 26.11.2009 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 единства в толковании и применение арбитражными судами норм права, и принять по делу новый судебный акт, не передавая дело на новое рассмотрение.

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

Проверив обоснованность доводов, изложенных в заявлении, отзыве на него и выступлениях присутствующих в заседании представителей участующих в деле лиц, Президиум считает, что названные судебные акты подлежат частичной отмене в отношении отказа в удовлетворении заявленных предпринимателем требований.

В 2004–2006 годах предприниматель занимался оптовой продажей текстильных изделий и являлся плательщиком налога по упрощенной системе налогообложения с объектом налогообложения — доходы, уменьшенные на величину расходов.

В ходе выездной налоговой проверки инспекция пришла к выводу о занижении предпринимателем налоговой базы по указанному налогу вследствие неправомерного учета расходов по приобретению мужских сорочек у обществ с ограниченной ответственностью (далее — общества) «Вектор», «Бест Маркет», «Торгкомплекс», «Даймонд», «Эллада» и «Мега Сити».

При рассмотрении апелляционной жалобы предпринимателя Управление Федеральной налоговой службы по городу Москве сочло, что расходы, связанные с приобретением товаров (работ, услуг) у обществ «Вектор», «Бест Маркет» и «Торгкомплекс», документально подтверждены, поэтому 12.05.2009 изменило решение инспекции в части доначисления налога, соответствующих сумм пеней и штрафа.

Инспекция, поставив под сомнение реальность хозяйственных отношений предпринимателя с обществами «Даймонд», «Эллада» и «Мега Сити», сделала вывод о том, что предприниматель не понес расходов, представленные документы содержат недостоверные сведения и подписаны неустановленными лицами. При этом инспекция исходила из объяснений лиц, которые значились как руководители обществ «Даймонд», «Эллада» и «Мега Сити» в Едином государственном реестре юридических лиц и которые отрицали свое отношение к финансово-хозяйственной деятельности этих обществ: договоры от их имени они не заключали, документы не подписывали.

Названные общества, по мнению инспекции, реальной предпринимательской деятельности не осуществляли и не имели возможности выполнить обусловленные договорами работы ввиду отсутствия необходимых материальных и трудовых ресурсов.

Суды, руководствуясь статьями 247, 252 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — Кодекс), статьей 9 Федерального закона от 21.11.1996 № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете», согласились с доводами инспекции о документальной неподтвержденностии расходов на приобретение мужских сорочек у обществ «Даймонд», «Эллада» и «Мега Сити» и сочли, что представленные предпринимателем документы направлены на создание видимости ведения хозяйственной деятельности и на завышение сумм произведенных затрат для уменьшения налоговой базы, в связи с чем, по их мнению, эти затраты не могли быть учтены в составе расходов.

Однако указанный вывод не соответствует материалам дела.

Согласно подпункту 23 пункта 1 статьи 346.16 Кодекса при определении объекта налогообложения налогоплательщик уменьшает полученные доходы на расходы по оплате стоимости товаров, приобретенных для дальнейшей реализации.

Расходы принимаются при условии их соответствия критериям, указанным в пункте 1 статьи 252 Кодекса (пункт 2 статьи 346.16 Кодекса).

На основании пункта 1 статьи 252 Кодекса расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты, осуществленные (понесенные) налогоплательщиком.

В материалах дела имеются документы, свидетельствующие о приобретении предпринимателем мужских сорочек у обществ «Даймонд», «Эллада» и «Мега Сити»: договоры реализации и поставки, товарные накладные. Оплата товара подтверждается имеющимися в материалах дела платежными поручениями и банковской

выпиской, согласно которой по этим договорам денежные средства перечислялись на расчетные счета названных организаций. Предприниматель имел с ними длительные хозяйствственные связи.

Впоследствии данный товар был реализован предпринимателем, с суммы выручки исчислен и уплачен налог в бюджет.

Как установлено судами, сведения об обществах «Даймонд», «Эллада» и «Мега Сити» содержатся в Едином государственном реестре юридических лиц. Они до настоящего времени состоят на налоговом учете в налоговых инспекциях города Москвы. В период хозяйственных взаимоотношений с предпринимателем названные общества имели расчетные счета в банках, сдавали налоговую отчетность, в том числе по налогу на прибыль и по налогу на добавленную стоимость.

Пунктом 10 постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» (далее — постановление Пленума от 12.10.2006 № 53) установлено, что факт нарушения контрагентом налогоплательщика своих налоговых обязанностей сам по себе не является доказательством получения налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды. Налоговая выгода может быть признана необоснованной, если налоговым органом будет доказано, что налогоплательщик действовал без должной осмотрительности и осторожности и ему должно было быть известно о нарушениях, допущенных контрагентом, в частности, в силу отношений взаимозависимости или аффилированности налогоплательщика с контрагентом.

Инспекция не представила доказательств, что предприниматель действовал без должной осмотрительности и исходя из условий и обстоятельств совершения и исполнения соответствующих договоров знал или должен был знать об указании контрагентами недостоверных сведений или о подложности представленных документов.

То обстоятельство, что документы, подтверждающие исполнение соответствующих сделок, от имени контрагентов предпринимателя подписаны лицами, отрицающими их подписание и наличие у них полномочий руководителя (со ссылкой на недостоверность регистрации сведений о них как о руководителях в Едином государственном реестре юридических лиц), не является безусловным и достаточным основанием для отказа в учете расходов для целей налогообложения.

Следовательно, предприниматель, осуществляя в проверяемый период деятельность, направленную на получение дохода, произвел экономически оправданные затраты, выраженные в денежной форме и оформленные соответствующими первичными документами.

Таким образом, 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 отмене.

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:

постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 18.09.2009 и постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 26.11.2009 по делу № А40-31808/09-141-117 Арбитражного суда города Москвы в части отказа в удовлетворении требования индивидуального предпринимателя Котова Вячеслава Викторовича о признании недействительными решения Инспекции Федеральной налоговой службы № 1 по городу Москве от 28.01.2009 № 39 и ее требования от 21.05.2009 № 165 в части уплаты 761 964 рублей налога по упрощенной системе налогообложения, соответствующих сумм пеней и штрафа отменить.

Требование предпринимателя в этой части удовлетворить.

Решение Инспекции Федеральной налоговой службы № 1 по городу Москве от 28.01.2009 № 39 и требование от 21.05.2009 № 165 в указанной части признать недействительными.

В остальной части названные судебные акты оставить без изменения.

Председательствующий А.А. Иванов

Обоснованность получения налоговой выгоды Использование статуса общественной организации инвалидов

Общественная организация, для которой деятельность, связанная с получением дохода, является приоритетной по отношению к уставной деятельности, не вправе применять льготу, предусмотренную подпунктом 2 пункта 1 статьи 239 Налогового кодекса Российской Федерации.

ПОСТАНОВЛЕНИЕ Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 1810/10 Москва, 15 июня 2010 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., Бабкина А.И., Валявиной Е.Ю., Витрянского В.В., Вышняк Н.Г., Завьяловой Т.В., Иванниковой Н.П., Исаичева В.Н., Козловой О.А., Маковской А.А., Першутова А.Г., Сарбаша С.В., Слесарева В.Л., Юхнея М.Ф. —

рассмотрел заявление Инспекции Федеральной налоговой службы по городу Златоусту Челябинской области о пересмотре в порядке надзора решения Арбитражного суда Челябинской области от 14.05.2009 по делу № А76-5012/2009-46-26, постановления Восемнадцатого арбитражного апелляционного суда от 21.07.2009 и постановления Федерального арбитражного суда Уральского округа от 03.11.2009 по тому же делу.

В заседании приняли участие представители заявителя — Инспекции Федеральной налоговой службы по городу Златоусту Челябинской области — Витолина Н.С., Комлина Ю.Ф.

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

Инспекцией ФНС России по городу Златоусту Челябинской области (далее — инспекция) проведена камеральная налоговая проверка уточненной налоговой декларации по единому социальному налогу за 2007 год, представленной Златоустовским городским отделением Челябинской областной общественной организации Всероссийского общества инвалидов «Новозлатоустовское» (далее — организация).

По результатам проверки инспекция составила акт от 26.09.2008 № 3063 и с учетом представленных организацией возражений от 20.10.2008 № 201 и дополнений к ним от 05.12.2008 № 245 приняла решение от 05.12.2008 № 4066 (далее — решение

инспекции) о привлечении организации к налоговой ответственности по пункту 1 статьи 122 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — Кодекс) в виде штрафа в размере 979 348 рублей. Кроме того, организации предложено уплатить 6 320 132 рубля единого социального налога и 569 924 рубля 60 копеек пеней.

Основанием для принятия инспекцией решения явился вывод о неправомерном применении организацией налоговой льготы, установленной подпунктом 2 пункта 1 статьи 239 Кодекса.

Не согласившись с решением инспекции, организация обратилась в Арбитражный суд Челябинской области с заявлением о признании его недействительным.

Решением Арбитражного суда Челябинской области от 14.05.2009 требование организации удовлетворено.

Постановлением Восемнадцатого арбитражного апелляционного суда от 21.07.2009 решение суда первой инстанции оставлено без изменения.

Федеральный арбитражный суд Уральского округа постановлением от 03.11.2009 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 решения суда первой инстанции и постановлений судов апелляционной и кассационной инстанций инспекция просит отменить их, ссылаясь на нарушение единобразия в толковании и применении арбитражными судами норм права.

Проверив обоснованность доводов, изложенных в заявлении и выступлениях присутствующих в заседании представителей инспекции, Президиум считает, что оспариваемые судебные акты подлежат отмене по следующим основаниям.

Как установлено судами, организация зарегистрирована как общественная организация инвалидов, среди ее членов численность инвалидов составляет не менее 80 процентов.

Деятельность организации осуществлялась на основании положения о ней (далее — положение), согласованного с главой администрации города Златоуста и зарегистрированного правлением Челябинского областного отделения Всероссийского общества инвалидов 26.12.1998, устава Челябинской областной общественной организации инвалидов Всероссийского общества инвалидов, устава и программы Всероссийского общества инвалидов.

Согласно пункту 1.3.1 положения цели деятельности организации — защита прав и интересов инвалидов, обеспечение им равных с другими гражданами возможностей участия во всех сферах общественной жизни, а также интеграция инвалидов в общество.

В соответствии с пунктом 1.3.3 положения к видам деятельности организации относится в том числе и предпринимательская деятельность, направленная на обеспечение уставных задач.

В проверяемом налоговом периоде организация осуществляла предпринимательскую деятельность в виде перевозок грузов и пассажиров, оказания платных услуг населению, а также производства общестроительных работ.

С учетом названных обстоятельств суды пришли к выводу, что организация вправе применять налоговую льготу по единому социальному налогу, поскольку соблюдаены все условия, предусмотренные подпунктом 2 пункта 1 статьи 239 Кодекса: организация создана в соответствии с действующим законодательством в качестве общественной организации инвалидов; среди ее членов инвалиды и их законные представители составляют не менее 80 процентов; сумма выплат и иных вознаграждений не превышает 100 000 рублей в течение налогового периода на каждого отдельного работника.

Однако судами не учтено следующее.

Согласно статье 117 Гражданского кодекса Российской Федерации общественные организации являются некоммерческими организациями.

В силу пункта 1 статьи 2 Федерального закона от 12.01.1996 № 7-ФЗ «О некоммерческих организациях» некоммерческой является организация, не имеющая извлечение прибыли в качестве основной цели своей деятельности и не распределяющая полученную прибыль между участниками.

Исходя из статьи 37 Федерального закона от 19.05.1995 № 82-ФЗ «Об общественных объединениях», общественные объединения могут осуществлять предпринимательскую деятельность лишь постольку, поскольку это служит достижению уставных целей, ради которых они созданы.

Другими словами, предпринимательская деятельность общественного объединения, в том числе созданного в форме общественной организации, должна быть дополнительной, выражющейся в том, чтобы способствовать созданию материальной базы, которая позволила бы более эффективно реализовать свои уставные цели.

Между тем приказом руководителя организации от 10.12.1998 созданы участок «Транспортный», производственный и строительный отделы для осуществления предпринимательской деятельности (услуги по перевозке пассажиров и грузов, платные услуги населению, общестроительные работы). Какой-либо другой деятельности, связанной с выполнением определенных положением и уставом целей и задач, указанные структурные подразделения организации не осуществляли. Для ведения предпринимательской деятельности организация привлекала физических лиц, не являющихся членами организации, с которыми заключала трудовые договоры.

Согласно данным формы 4-ФСС РФ за 2007 год среднесписочная численность работающих в организации составила 762 человека (в том числе 14 инвалидов, или

1,8 процента от среднесписочной численности работающих), из которых 742 человека (в том числе 13 инвалидов), не являющихся членами организации, были заняты в предпринимательской деятельности, в то время как всего лишь 20 человек (в том числе 1 инвалид) заняты в сфере уставной деятельности. Фонд оплаты труда работников за 2007 год составил 57 562 280 рублей, из которых заработка плата работников, принятых по трудовым договорам и занятых в предпринимательской деятельности, составила 56 623 869 рублей (98,4 процента) в общем фонде заработной платы. При этом заработка плата работающих инвалидов составила 525 094 рубля (0,9 процента) в общем фонде заработной платы.

По данным бухгалтерского учета организации в 2007 году показатель «Выручка от реализации» составил 126 616 000 рублей, себестоимость реализованных услуг 175 594 000 рублей. При этом всего лишь 1 635 000 рублей, или 0,9 процента от общей суммы затрат, были направлены на реализацию социальных программ. Удельный вес суммы расходов, направленных на цели, указанные в положении, в 2007 году составил 1,2 процента от общей суммы выручки.

Данные обстоятельства свидетельствуют о том, что защита прав и интересов инвалидов, обеспечение им равных с другими гражданами возможностей участия во всех сферах общественной жизни, а также интеграция их в общество, являющиеся целью деятельности организации, явно не были приоритетными.

В то же время налоговая выгода в виде льготы по уплате единого социального налога в 3,9 раза превысила сумму средств, направленных на достижение уставных целей, то есть налоговая выгода явно несоразмерна этой сумме.

Вместе с тем налоговая выгода может быть признана обоснованной с учетом правовых позиций, изложенных в постановлении Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды». При этом следует учитывать, что статус общественной организации инвалидов не может использоваться преимущественно для получения налоговой выгоды, как это имело место в данной ситуации.

Между тем указанные обстоятельства свидетельствуют о том, что основной целью деятельности организации фактически являлось получение доходов, а не обеспечение инвалидам равных с другими гражданами возможностей участия во всех сферах общественной жизни и их общественной интеграции.

Таким образом, общественная организация, для которой деятельность, связанная с получением дохода, является приоритетной по отношению к уставной деятельности, не вправе применять льготу, предусмотренную подпунктом 2 пункта 1 статьи 239 Кодекса.

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

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 Арбитражного суда Челябинской области от 14.05.2009 по делу № А76-5012/2009-46-26, постановление Восемнадцатого арбитражного апелляционного суда от 21.07.2009 и постановление Федерального арбитражного суда Уральского округа от 03.11.2009 по тому же делу отменить.

В удовлетворении требования Златоустовского городского отделения Челябинской областной общественной организации Всероссийского общества инвалидов «Новозлатоустовское» о признании недействительным решения Инспекции Федеральной налоговой службы по городу Златоусту Челябинской области от 05.12.2008 № 4066 отказать.

Председательствующий А.А. Иванов

Изменение юридической квалификации сделки

Поскольку доначисление налоговым органом налогоплательщику налогов не обусловлено изменением юридической квалификации сделок, бесспорное взыскание налоговым органом этих сумм не нарушает положений подпункта 3 пункта 2 статьи 45 Налогового кодекса Российской Федерации.

ПОСТАНОВЛЕНИЕ

**Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации
№ 16064/09
Москва, 1 июня 2010 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., Валявиной Е.Ю., Витрянского В.В., Вышняк Н.Г., Завьяловой Т.В., Иванниковой Н.П., Козловой О.А., Маковской А.А., Никифорова С.Б., Тумаркина В.М., Сарбаша С.В., Слесарева В.Л., Юхнея М.Ф. —

рассмотрел заявление общества с ограниченной ответственностью «Росконтракт» о пересмотре в порядке надзора решения Арбитражного суда Кемеровской области от 20.05.2009 по делу № А27-6222/2009-6 и постановления Федерального арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 21.10.2009 по тому же делу.

В заседании приняли участие представители:

от заявителя — общества с ограниченной ответственностью «Росконтракт» — Штант О.М.;

от Инспекции Федеральной налоговой службы по городу Кемерово — Овчар О.В., Черникова-Поснова В.В.

Заслушав и обсудив доклад судьи Никифорова С.Б. и объяснения представителей участавших в деле лиц, Президиум установил следующее.

Общество с ограниченной ответственностью «Росконтракт» (далее — общество) обратилось в Арбитражный суд Кемеровской области с заявлением о признании недействительным решения Инспекции Федеральной налоговой службы по городу Кемерово (далее — инспекция) от 16.03.2009 № 8719 о взыскании налогов, пеней, штрафов за счет денежных средств на счетах общества (далее — решение инспекции от 16.03.2009 № 8719).

Решением Арбитражного суда Кемеровской области от 20.05.2009 в удовлетворении требования отказано.

Постановлением Седьмого арбитражного апелляционного суда от 14.07.2009 решение суда первой инстанции отменено, требование общества удовлетворено.

Федеральный арбитражный суд Западно-Сибирского округа постановлением от 21.10.2009 постановление суда апелляционной инстанции отменил, решение суда первой инстанции оставил без изменения.

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

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

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

Инспекцией проведена выездная налоговая проверка общества по вопросам соблюдения налогового законодательства, по итогам которой принято решение от 31.12.2008 № 189 о привлечении его к ответственности за совершение налогового правонарушения (далее — решение инспекции от 31.12.2008 № 189).

Основанием для доначисления данным решением налогов на прибыль и на добавленную стоимость, начисления соответствующих пеней и штрафов послужили выводы инспекции о ненадлежащем подтверждении обществом хозяйственных операций по приобретению химической продукции у российских поставщиков (обществ с ограниченной ответственностью «Торговый дом «Сибирь», «Спецкомплект», «Новотех», «СтройСиб» (далее — организации)). Обществом создана видимость осуществления хозяйственных отношений с названными организациями, которые в действительности отсутствовали. Поэтому инспекция сочла необоснованными применение обществом налоговых вычетов по налогу на добавленную стоимость и включение в состав расходов затрат по упомянутым операциям, уменьшающих налоговую базу по налогу на прибыль.

Решение инспекции от 31.12.2008 № 189 частично оспорено обществом в Арбитражном суде Кемеровской области, который решением от 15.05.2009 по делу № А27-4425/2009-6 в удовлетворении этого требования отказал. Суд согласился с выводом инспекции о направленности действий общества на получение необоснованной налоговой выгоды, отметив, что реальность его хозяйственных операций с упомянутыми организациями документально не подтверждена, документы, содержащие недостоверные сведения, не подтверждают совершения хозяйственных операций с названными контрагентами.

Требованием от 04.03.2009 № 19665 инспекция предложила обществу добровольно в срок до 14.03.2009 уплатить суммы недоимок, пеней и штрафов.

В связи с неисполнением обществом данного требования инспекцией принято решение от 16.03.2009 № 8719.

Не согласившись с указанным решением инспекции, общество обратилось в арбитражный суд с требованием о признании его недействительным.

По мнению общества, в рассматриваемом случае инспекция изменила юридическую квалификацию сделок, оценив их как ничтожные, поэтому взыскание недомогом, пеней и штрафов в бесспорном порядке является неправомерным на основании подпункта 3 пункта 2 статьи 45 Налогового кодекса Российской Федерации.

Отказывая в удовлетворении заявленного требования, суд первой инстанции исходил из того, что изложенные в решении инспекции от 31.12.2008 № 189 выводы свидетельствуют о представлении обществом документов, содержащих недостоверные сведения, и не являются переквалификацией сделок для целей налогообложения.

Отменяя решение суда первой инстанции и соглашаясь с доводами общества, суд апелляционной инстанции сделал вывод о наличии в данном случае оснований для применения подпункта 3 пункта 2 статьи 45 Налогового кодекса Российской Федерации.

Судом кассационной инстанции постановление суда апелляционной инстанции отменено, решение суда первой инстанции оставлено без изменения.

Выводы судов первой и кассационной инстанций являются обоснованными ввиду следующего.

Согласно подпункту 3 пункта 2 статьи 45 Налогового кодекса Российской Федерации взыскание налога в судебном порядке производится с организации или индивидуального предпринимателя, если их обязанность по уплате налога основана на изменении налоговым органом юридической квалификации сделки, совершенной таким налогоплательщиком, или статуса и характера деятельности этого налогоплательщика.

В пункте 8 постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» указано: при изменении юридической квалификации гражданско-правовых сделок (пункт 1 статьи 45 Налогового кодекса Российской Федерации) судам следует учитывать, что сделки, не соответствующие закону или иным правовым актам, мнимые и притворные сделки являются недействительными независимо от признания их таковыми судом в силу положений статьи 166 Гражданского кодекса Российской Федерации.

Пленум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в постановлении от 10.04.2008 № 22 «О некоторых вопросах практики рассмотрения споров, связанных с применением статьи 169 Гражданского кодекса Российской Федерации» разъяснил: при установлении в ходе налоговой проверки факта занижения налоговой базы вследствие неправильной юридической квалификации налогоплательщиком

совершенных сделок и оценки налоговых последствий их исполнения налоговый орган, руководствуясь подпунктом 3 пункта 2 статьи 45 Налогового кодекса Российской Федерации, вправе самостоятельно осуществить изменение юридической квалификации сделок, статуса и характера деятельности налогоплательщика и обратиться в суд с требованием о взыскании доначисленных налогов (начисленных пеней, штрафов). При этом, поскольку ничтожные сделки являются недействительными независимо от признания их таковыми судом (пункт 1 статьи 166 Гражданского кодекса Российской Федерации), суд решает вопрос об обоснованности указанной переквалификации в рамках рассмотрения налогового спора и в том случае, когда изменение налоговым органом юридической квалификации сделок, статуса и характера деятельности налогоплательщика основано на оценке сделок в качестве мнимых или притворных (абзацы третий и четвертый пункта 7 названного постановления).

В рассматриваемом случае доначисление инспекцией налогов, начисление пеней, взыскание штрафов произошло в результате представления обществом документов, содержащих недостоверные и противоречивые сведения, которые в совокупности с другими выявленными инспекцией обстоятельствами не подтверждают факта реального осуществления им хозяйственных операций с российскими поставщиками.

Поскольку доначисление инспекцией обществу налогов, начисление пеней и взыскание штрафов не обусловлены изменением юридической квалификации сделок, при вынесении решения от 16.03.2009 № 8719 о бесспорном их взыскании инспекцией не нарушены положения подпункта 3 пункта 2 статьи 45 Налогового кодекса Российской Федерации.

Таким образом, нарушений в толковании и применении норм права судами первой и кассационной инстанций не допущено.

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 Кемеровской области от 20.05.2009 по делу № А27-6222/2009-6 и постановление Федерального арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 21.10.2009 по тому же делу оставить без изменения.

Заявление общества с ограниченной ответственностью «Росконтракт» оставить без удовлетворения.

Председательствующий А.А. Иванов

Возврат суммы излишне уплаченного налога

Момент, когда налогоплательщик узнал или должен был узнать о факте излишней уплаты налога, подлежит определению с учетом оценки всех имеющих значение для дела обстоятельств (в частности, причины, по которой налогоплательщик допустил переплату налога, наличия у него возможности для правильного исчисления налога по данным первоначальной налоговой декларации, изменения действующего законодательства в течение рассматриваемого налогового периода), а также других обстоятельств, которые могут быть признаны судом в качестве достаточных для признания срока на возврат налога непропущенным.

ПОСТАНОВЛЕНИЕ

Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации

№ 17372/09

Москва, 13 апреля 2010 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., Витрянского В.В., Вышняк Н.Г., Завьяловой Т.В., Козловой О.А., Маковской А.А., Никифорова С.Б., Першутова А.Г., Сарбаша С.В., Слесарева В.Л. —

рассмотрел заявление общества с ограниченной ответственностью «Мотор-Супер» о пересмотре в порядке надзора постановления Федерального арбитражного суда Поволжского округа от 03.09.2009 по делу № А55-3784/2009 Арбитражного суда Самарской области.

В заседании приняли участие представители:

от заявителя — общества с ограниченной ответственностью «Мотор-Супер» — Пахомова Т.В., Смирнова Л.А.;

от Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 2 по Самарской области — Бадаева К.Р., Литонин А.В., Суркин С.А.

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

Закрытое акционерное общество «Мотор-Супер» (далее — общество) 05.06.2007 обратилось в Межрайонную инспекцию Федеральной налоговой службы № 2 по Самарской области (далее — инспекция) с заявлением о возврате из местного бюджета 410 876 рублей 99 копеек налога на прибыль, излишне уплаченного по платежному поручению от 29.06.2004 № 1345. В качестве доказательства наличия

переплаты общество приложило к заявлению соответствующее платежное поручение и акт сверки расчетов по уплате налогов по состоянию на 31.03.2007.

Не оспаривая наличие названной переплаты, инспекция тем не менее письмом от 06.08.2007 № 18-87/36210 отказалась в возврате указанной суммы налога, так как по данным лицевого счета общества по состоянию на 31.03.2007 за ним числится задолженность по уплате пеней, что в силу статьи 78 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — Кодекс) препятствует возврату переплаты по налогу из соответствующего бюджета.

Кроме того, обществу было предложено провести повторную сверку расчетов с инспекцией, представив необходимые документы, и обратиться по итогам сверки с новым заявлением о возврате (зачете) сумм переплаты.

Общество, полагая, что пени начислены неправомерно, продолжало обращаться в инспекцию с заявлениями об их исключении из лицевого счета и проведении возврата излишне уплаченного налога (письма от 22.08.2007, от 25.01.2008 и от 01.07.2008).

Справкой № 9359 по состоянию на 01.07.2008 инспекция подтвердила наличие у общества переплаты по налогу на прибыль в размере 410 876 рублей 99 копеек и отсутствие задолженности по уплате пеней, однако письмом от 26.09.2008 № 18-96/43867 отказалась в возврате налога, ссылаясь на истечение трехлетнего срока, предусмотренного статьей 78 Кодекса для подачи заявления в налоговый орган о возврате переплаты по налогам.

Сочтя свои права нарушенными, общество обратилось в Арбитражный суд Самарской области с заявлением об обязании инспекции произвести возврат указанного налога.

Решением суда первой инстанции от 27.05.2009 заявленное требование удовлетворено.

Суд исходил из того, что переплата 410 876 рублей 99 копеек налога на прибыль, зачисляемого в местный бюджет, подтверждается справкой инспекции № 9359 по состоянию на 01.07.2008, актом сверки расчетов по состоянию на 01.04.2008. Кроме того, с заявлением о возврате излишне уплаченного налога общество обратилось в пределах срока, установленного пунктом 8 статьи 78 Кодекса. Суд также установил, что начисление и отражение в лицевом счете общества задолженности по уплате пеней по состоянию на 31.03.2007 было произведено инспекцией неправомерно, поскольку решением Арбитражного суда Самарской области от 12.07.2005 по делу № А55-20224/2004-39 доначисление налогов, пеней и штрафа, в том числе 465 280 рублей 54 копеек пеней по налогу на прибыль, зачисляемого в местный бюджет, признано незаконным.

Суд также принял во внимание, что в инспекцию с заявлением общество обратилось своевременно, заявление о восстановлении нарушенного права направлено в суд 04.03.2009, то есть, считая с даты подписания первичного акта сверки расчетов по состоянию на 31.03.2007, в пределах трех лет с момента, когда лицо узнало о своем нарушенном праве.

Федеральный арбитражный суд Поволжского округа постановлением от 03.09.2009 решение суда первой инстанции отменил и отказал обществу в удовлетворении его требования.

Суд кассационной инстанции исходил из того, что обществом пропущен трехлетний срок для судебной защиты своего нарушенного права (статья 196 Гражданского кодекса Российской Федерации), поскольку переплата по налогу образовалась по платежному поручению от 29.06.2004 № 1345, а в арбитражный суд общество обратилось только 04.03.2009.

В заявлении, поданном в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации, о пересмотре в порядке надзора постановления суда кассационной инстанции общество просит его отменить, ссылаясь на нарушение судом норм материального права, и принять новый судебный акт.

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

Проверив обоснованность доводов, изложенных в заявлении, отзыве на него и выступлениях присутствующих в заседании представителей участующих в деле лиц, Президиум полагает, что оспариваемое постановление суда кассационной инстанции подлежит отмене с оставлением без изменения решения суда первой инстанции по следующим основаниям.

Положениями подпункта 5 пункта 1 статьи 21 Кодекса закреплено право налогоплательщика на своевременный зачет или возврат сумм излишне уплаченных либо излишне взысканных налогов, пеней и штрафов.

Зачет или возврат производится налоговым органом по заявлению налогоплательщика в течение трех лет со дня уплаты указанной суммы (пункт 7 статьи 78 Кодекса).

В то же время приведенная норма применительно к пункту 3 статьи 79 Кодекса не препятствует налогоплательщику обратиться непосредственно в суд с иском о возврате из бюджета суммы излишне уплаченного налога в порядке арбитражного судопроизводства в течение трех лет со дня, когда он узнал или должен был узнать об этом факте.

Момент, когда налогоплательщик узнал или должен был узнать о факте излишней уплаты налога, подлежит определению с учетом оценки совокупности всех имеющих значение для дела обстоятельств (в частности причины, по которой налогоплательщик допустил переплату налога, наличия у него возможности для правильного исчисления налога по данным первоначальной налоговой декларации, изменения действующего законодательства в течение рассматриваемого налогового периода), а также других обстоятельств, которые могут быть признаны судом в качестве достаточных для признания срока на возврат налога непропущенным.

При определении момента, с наступлением которого начинается течение срока для обращения в суд за защитой своего нарушенного права, необходимо учитывать, что возврат сумм излишне уплаченного налога при наличии у налогоплательщика недоимки по иным налогам соответствующего вида или задолженности по соответствующим пеням, а также штрафам производится только после зачета суммы излишне уплаченного налога в счет погашения недоимки (задолженности).

Для реализации налогоплательщиком указанных положений Кодекса и определения размера реальных сумм, подлежащих возврату, установлен механизм проведения совместной сверки расчетов, по результатам которой оформляется акт, форма которого утверждается федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов (пункт 3 статьи 78 Кодекса).

Общество выполнило требования названных положений Кодекса — своевременно обратилось с соответствующим заявлением, провело сверку расчетов, предприняло действия по урегулированию спорного вопроса относительно наличия у него задолженности по уплате пеней, превышавшей сумму его переплаты по налогу.

Учитывая в совокупности изложенные обстоятельства и отсутствие со стороны общества нарушений процедуры досудебного урегулирования спора, суд первой инстанции правомерно исходил из того, что получение обществом акта взаимной сверки расчетов, подтверждающего наличие у него сумм переплаты по налогу на прибыль, в этом случае должно рассматриваться в качестве момента, с которого исчисляется трехлетний срок на обращение в суд за защитой своего нарушенного права.

Оснований для переоценки указанных выводов у суда кассационной инстанции не имелось.

Кроме того, по мнению Президиума, в данном деле уплата 29.06.2004 обществом налога сама по себе не свидетельствовала о возникновении у налогоплательщика переплаты, подлежащей возврату, поскольку этот факт инспекцией до 01.04.2008 оспаривался, а отражение по лицевому счету недоимки по пеням юридически препятствовало обществу требовать от инспекции совершения действий по принятию решения о возврате налога в заявленной им сумме.

При таких обстоятельствах оспариваемое постановление суда кассационной инстанции подлежит отмене в соответствии с пунктом 1 статьи 304 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации как нарушающее единство толкования и применения арбитражными судами норм 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 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 03.09.2009 по делу № А55-3784/2009 Арбитражного суда Самарской области отменить.

Решение Арбитражного суда Самарской области от 27.05.2009 по указанному делу оставить без изменения.

Председательствующий А.А. Иванов

ОПРЕДЕЛЕНИЕ

**Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации
№ 17372/09
Москва, 22 июня 2010 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., Вышняк Н.Г., Завьяловой Т.В., Иванниковой Н.П., Исаичева В.Н., Маковской А.А., Першутова А.Г., Сарбаша С.В., Слесарева В.Л., Юхнея М.Ф. —

рассмотрел вопрос об исправлении опечатки, допущенной в постановлении Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 13.04.2010 № 17372/09.

Заслушав и обсудив доклад судьи Завьяловой Т.В., Президиум установил следующее.

При изготовлении текста постановления Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 13.04.2010 № 17372/09, принятого по заявлению закрытого акционерного общества «Мотор-Супер» о пересмотре в порядке надзора постановления Федерального арбитражного суда Поволжского округа от 03.09.2009 по делу № А55-3784/2009 Арбитражного суда Самарской области была допущена опечатка. В описательной части постановления на страницах 1 и 2 ошибочно указано на рассмотрение заявление общества с ограниченной ответственностью «Мотор-Супер».

Руководствуясь статьями 179, 184 - 187 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации

ОПРЕДЕЛИЛ:

внести исправление в описательную часть постановления Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 13.04.2010 № 17372/09.

Описательную часть постановления изложить в следующей редакции: «Президиум... рассмотрел заявление закрытого акционерного общества «Мотор-Супер» о пересмотре в порядке надзора постановления Федерального арбитражного суда Поволжского округа от 03.09.2009 по делу № А55-3784/2009 Арбитражного суда Самарской области.

В заседании приняли участие представители:

от заявителя — закрытого акционерного общества «Мотор-Супер» — Пахомова Т.В., Смирнова Л.А.;».

Председательствующий А.А. Иванов

Повторная выездная налоговая проверка

Результаты повторной выездной налоговой проверки не вступают в противоречие с судебным актом, принятым по спору того же налогоплательщика и налогового органа, осуществлявшего первоначальную выездную налоговую проверку, если при разрешении спора суд не устанавливал фактических обстоятельств, а признал недействительным решение нижестоящего налогового органа, основываясь только на признании иска этим налоговым органом. Повторная налоговая проверка, проведенная вышестоящим налоговым органом в отношении несуществующего акта нижестоящего налогового органа, по поводу которого уже осуществлен налоговый контроль, повлекший его отмену, не соответствует положениям пункта 10 статьи 89 Налогового кодекса Российской Федерации.

ПОСТАНОВЛЕНИЕ

Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации

№ 17099/09

Москва, 25 мая 2010 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., Вышняк Н.Г., Исаичева В.Н., Козловой О.А., Никифорова С.Б., Сарбаша С.В., Слесарева В.Л., Юхнея М.Ф. —

рассмотрел заявление Управления Федеральной налоговой службы по Республике Саха (Якутия) о пересмотре в порядке надзора постановления Четвертого арбитражного апелляционного суда от 11.06.2009 и постановления Федерального арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 15.09.2009 по делу № А58-3515/08 Арбитражного суда Республики Саха (Якутия).

В заседании приняли участие представители заявителя — Управления Федеральной налоговой службы по Республике Саха (Якутия) — Овчар О.В., Пищулина Е.В., Уткина В.М.

Заслушав и обсудив доклад судьи Никифорова С.Б., а также объяснения присутствующих в заседании представителей участующего в деле лица, Президиум установил следующее.

Открытое акционерное общество Старательская артель «Золото Ыныкчана» (далее — общество) обратилось в Арбитражный суд Республики Саха (Якутия) с заявлением о признании недействительным решения Управления Федеральной налоговой службы по Республике Саха (Якутия) (далее — управление) от 07.05.2008

№ 11-31/5 о привлечении общества к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Решением Арбитражного суда Республики Саха (Якутия) от 25.12.2008 в удовлетворении заявленного требования отказано.

Постановлением Четвертого арбитражного апелляционного суда от 11.06.2009 решение суда первой инстанции отменено, требование общества удовлетворено.

Федеральный арбитражный суд Восточно-Сибирского округа постановлением от 15.09.2009 постановление суда апелляционной инстанции оставил без изменения.

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

Управление полагает, что этими судами допущено расширительное толкование правовой позиции, выраженной в постановлении Конституционного Суда Российской Федерации от 17.03.2009 № 5-П «По делу о проверке конституционности положения, содержащегося в абзацах четвертом и пятом пункта 10 статьи 89 Налогового кодекса Российской Федерации, в связи с жалобой общества с ограниченной ответственностью «Варм» (далее — постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 17.03.2009 № 5-П).

По мнению управления, суды апелляционной и кассационной инстанций не учли, что решение управления от 07.05.2008 № 11-31/5 не направлено на преодоление судебного акта по делу № А58-5393/2007 Арбитражного суда Республики Саха (Якутия), принятого по спору между обществом и Инспекцией Федеральной налоговой службы по Усть-Майскому улусу Республики Саха (Якутия) (далее — инспекция), которым признано недействительным решение инспекции от 18.07.2007 № 9.

Управление также ссылается на то, что Арбитражным судом Республики Саха (Якутия) по делу № А58-5393/2007 не устанавливались фактические обстоятельства, поскольку заявленное обществом требование было признано инспекцией в порядке статьи 49 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации.

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

Проверив обоснованность доводов, изложенных в заявлении, отзыве на него и выступлениях присутствующих в заседании представителей участующего в деле лица, Президиум считает, что постановления судов апелляционной и кассационной инстанций подлежат оставлению без изменения по следующим основаниям.

Как следует из материалов дела, инспекцией проведена выездная налоговая проверка общества по вопросам соблюдения налогового законодательства за 2003, 2004, 2005 годы и девять месяцев 2006 года, по итогам которой принято решение от 18.07.2007 № 9 о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения.

Названное решение инспекции было отменено решением управления от 20.09.2007 № 19-20/18/10807 в связи с отсутствием документального подтверждения содержащихся в нем выводов, поскольку первичная документация была уничтожена в результате пожара в здании инспекции.

Одновременно решение инспекции от 18.07.2007 № 9 оспорено обществом в Арбитражном суде Республики Саха (Якутия).

В порядке, предусмотренном частью 3 статьи 49 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, инспекция признала иск общества.

Арбитражный суд Республики Саха (Якутия) принял признание инспекцией иска, на этом основании решением от 13.11.2007 по делу № А58-5393/2007 заявление общества удовлетворил, решение инспекции от 18.07.2007 № 9 признал недействительным.

Оспариваемое по настоящему делу решение управления от 07.05.2008 № 11-31/5 принято по результатам повторной выездной налоговой проверки общества, проведенной этим вышестоящим налоговым органом. Данным решением общество привлечено к налоговой ответственности, ему доначислены налоги и начислены пени.

Не согласившись с решением управления от 07.05.2008 № 11-31/5, общество обратилось в арбитражный суд с заявлением о признании его недействительным.

Отказывая в удовлетворении требования общества, суд первой инстанции исходил из того, что в ходе повторной выездной налоговой проверки управлением выявлены и документально подтверждены факты нарушения обществом налогового законодательства, и не усмотрел оснований для признания недействительным решения управления от 07.05.2008 № 11-31/5.

Суд апелляционной инстанции, отменяя решение суда первой инстанции и удовлетворяя требование общества, сослался на постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 17.03.2009 № 5-П, которым признано не соответствующим статьям 46 (часть 1), 57 и 118 (части 1 и 2) Конституции Российской Федерации положение, содержащееся в абзацах четвертом и пятом пункта 10 статьи 89 Налогового кодекса Российской Федерации, согласно которому повторная выездная налоговая проверка налогоплательщика может проводиться вышестоящим налоговым органом в порядке контроля за деятельность налогового органа, проводившего первоначальную выездную налоговую проверку, в той мере, в какой данное положение по смыслу, придаваемому ему сложившейся правоприменительной практикой, не исключает возможности вынесения вышестоящим налоговым органом при проведении повторной выездной налоговой проверки решения, которое влечет изменение прав и обязанностей налогоплательщика, определенных не пересмотренным и не отмененным в установленном процессуальным законом порядке судебным актом, принятым по спору того же налогоплательщика и налогового органа, осуществлявшего первоначальную выездную налоговую проверку, и тем самым вступает в противоречие с ранее установленными судом фактическими обстоятельствами и имеющимися в деле доказательствами, подтвержденными данным судебным актом.

Суд апелляционной инстанции счел, что решение управления от 07.05.2008 № 11-31/5 противоречит судебному акту, вынесенному по делу № А58-5393/2007 Арби-

тражного суда Республики Саха (Якутия), указав, что признание инспекцией иска по названному делу означает согласие инспекции с установлением фактических обстоятельств и определением прав и обязанностей, перечисленных обществом в исковом заявлении по упомянутому делу.

Суд также сделал вывод о невозможности в данном конкретном деле исключить дезавуирование решением управления от 07.05.2008 № 11-31/5 судебного акта, вынесенного в отношении решения инспекции от 18.07.2007 № 9 по итогам первона-чальной выездной налоговой проверки общества, поскольку в связи с уничтожени-ем подтверждающих документов решение инспекции от 18.07.2007 № 9 не может быть обосновано со ссылкой на соответствующие обстоятельства и доказательства.

Судом кассационной инстанции указанные выводы суда апелляционной инстан-ции поддержаны.

Между тем эти выводы ошибочны.

Суды апелляционной и кассационной инстанций исходили из того, что, поскольку по делу № А58-5393/07 Арбитражного суда Республики Саха (Якутия) инспекция признала иск общества и судом признание иска принято, то фактические обстоя-тельства спора считаются установленными судебным актом по этому делу.

Такой вывод не следует из положений Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации.

Согласно части 5 статьи 49 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, если арбитражный суд не принимает признания ответчиком иска, то в этих случаях суд рассматривает дело по существу.

В статье 170 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, определяющей содержание решения арбитражного суда, установлено, что в случае признания иска ответчиком в мотивировочной части решения может быть указано только на признание иска ответчиком и принятие его судом (часть 4 названной статьи).

Учитывая приведенные положения закона, в случае признания иска ответчиком в су-дебном акте не указываются материально-правовые основания удовлетворения ис-ковых требований, поскольку дело не рассматривается по существу. Суд не устанав-ливает фактических обстоятельств (кроме имеющих отношение к обстоятельствам правомерности признания иска, предусмотренным частью 5 статьи 49 Арбитражно-го процессуального кодекса Российской Федерации), не исследует соответствующих доказательств, не приводит других данных, которые содержатся в мотивировочной части решения согласно части 4 статьи 170 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, если дело рассматривается по существу.

Арбитражный суд Республики Саха (Якутия) решением от 13.11.2007 по делу № А58-5393/2007 принял признание иска инспекцией и удовлетворил заявление общества только на основании этого обстоятельства, о чем в соответствии с положениями части 4 статьи 170 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации указал в мотивировочной части решения.

Следовательно, выводы, содержащиеся в оспариваемом по настоящему делу решении управления от 07.05.2008 № 11-31/5, с указанным судебным актом в противоречие не вступают.

Таким образом, названное решение управления, принятое по результатам повторной выездной налоговой проверки, не является принятым вопреки действующему судебному акту в свете позиции, изложенной в постановлении Конституционного Суда Российской Федерации от 17.03.2009 № 5-П.

Вместе с тем в соответствии с положениями, содержащимися в пункте 10 статьи 89 Налогового кодекса Российской Федерации, повторная проверка налогоплательщика может проводиться вышестоящим налоговым органом в порядке контроля за деятельности налогового органа, проводившего проверку, и, соответственно, имеет целью обеспечение законности и обоснованности принимаемых им решений.

В рассматриваемом деле решение инспекции от 18.07.2007 № 9, принятое по результатам первоначальной выездной налоговой проверки, отменено управлением в порядке административного контроля решением от 20.09.2007 № 19-20/18/10807 ввиду его необоснованности.

В данном случае повторная проверка, хотя и оформлена управлением в порядке пункта 10 статьи 89 Налогового кодекса Российской Федерации, фактически такой не являлась, поскольку ее целью контроль не был.

Поскольку ошибочное применение судами апелляционной и кассационной инстанций правовой позиции, выраженной в постановлении Конституционного Суда Российской Федерации от 17.03.2009 № 5-П, не влечет признания оспариваемых судебных актов незаконными, заявление управления подлежит отклонению, а постановления судов апелляционной и кассационной инстанций — 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:

постановление Четвертого арбитражного апелляционного суда от 11.06.2009 и постановление Федерального арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 15.09.2009 по делу № А58-3515/08 Арбитражного суда Республики Саха (Якутия) оставить без изменения.

Заявление Управления Федеральной налоговой службы по Республике Саха (Якутия) оставить без удовлетворения.

Председательствующий А.А. Иванов

Штраф за совершение налогового правонарушения

Инспекции отказано во взыскании с учреждения штрафа в увеличенном размере, поскольку в силу пункта 4 статьи 114 Налогового кодекса Российской Федерации размер штрафа может быть увеличен на 100 процентов за совершение налогового правонарушения лицом, ранее привлекаемым за аналогичное правонарушение.

ПОСТАНОВЛЕНИЕ

Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации

№ 1400/10

Москва, 25 мая 2010 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., Вышняк Н.Г., Зориной М.Г., Исайчева В.Н., Козловой О.А., Никифорова С.Б., Сарбаша С.В., Слесарева В.Л., Юхнея М.Ф. —

рассмотрел заявление федерального бюджетного учреждения Исправительная колония № 12 Управления Федеральной службы исполнения наказаний по Ярославской области о пересмотре в порядке надзора решения Арбитражного суда Ярославской области от 24.09.2009 по делу № А82-9058/2009-20 и постановления Федерального арбитражного суда Волго-Вятского округа от 10.12.2009 по тому же делу.

В заседании приняли участие представители Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 3 по Ярославской области — Каблукова Н.Ю., Овчар О.В., Пивоварова Т.В., Уткина В.М.

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

Межрайонная инспекция Федеральной налоговой службы № 3 по Ярославской области (далее — инспекция) обратилась в Арбитражный суд Ярославской области с заявлением о взыскании с федерального бюджетного учреждения Исправительная колония № 12 Управления Федеральной службы исполнения наказаний по Ярославской области (далее — учреждение) 95 998 рублей штрафа на основании пункта 1 статьи 122 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — Кодекс) за неполную уплату налога на добавленную стоимость за первый квартал 2008 года с учетом пункта 2 статьи 112 и пункта 4 статьи 114 Кодекса.

Основанием для заявленного требования послужили такие обстоятельства.

Учреждение представило в инспекцию уточненные декларации по налогу на добавленную стоимость за первый квартал 2008 года. Согласно декларациям сумма налога, причитающегося к доплате за первый квартал 2008 года, составила 239 997 рублей. Однако в нарушение требований статьи 81 Кодекса указанная недоимка и соответствующая сумма пеней учреждением уплачены не были.

По результатам камеральной налоговой проверки деклараций инспекция вынесла решение от 12.12.2008 № 479 о привлечении учреждения к ответственности за совершение налогового правонарушения, предусмотренного пунктом 1 статьи 122 Кодекса.

С учетом того, что учреждение ранее привлекалось к налоговой ответственности за аналогичные правонарушения, совершенные в третьем и четвертом кварталах 2007 года, инспекция увеличила размер штрафа на 100 процентов, сославшись на пункт 2 статьи 112 и пункт 4 статьи 114 Кодекса, и обратилась в суд с настоящим требованием.

Решением Арбитражного суда Ярославской области от 24.09.2009 требование инспекции удовлетворено.

Федеральный арбитражный суд Волго-Вятского округа постановлением от 10.12.2009 решение суда первой инстанции оставил без изменения.

В заявлении, поданном в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации, о пересмотре в порядке надзора названных судебных актов учреждение просит их отменить, считая, что выводы судов основаны на неправильном применении статьи 112 Кодекса.

В отзыве на заявление инспекция просит оставить указанные судебные акты без изменения как соответствующие нормам законодательства о налогах и сборах.

Проверив обоснованность доводов, изложенных в заявлении и отзыве на него, выступлениях присутствующих в заседании представителей участвующего в деле лица, Президиум считает, что оспариваемые судебные акты подлежат отмене в части взыскания с учреждения штрафа в размере, увеличенном на 100 процентов, по следующим основаниям.

Суд первой инстанции не согласился с доводом учреждения о незаконности увеличения размера штрафа с учетом пункта 2 статьи 112 и пункта 4 статьи 114 Кодекса и пришел к выводу о наличии отягчающего ответственность обстоятельства, позволяющего инспекции увеличить размер взыскиваемого штрафа на 100 процентов. Удовлетворяя требование инспекции, суд исходил из того, что на день вынесения решения от 12.12.2008 № 479 о привлечении учреждения к ответственности за неуплату налога на добавленную стоимость в первом квартале 2008 года учреждение ранее привлекалось к налоговой ответственности за аналогичные правонарушения (решения инспекции от 16.05.2008 № 104 и от 11.06.2008 № 105).

Суд кассационной инстанции поддержал позицию суда первой инстанции и отклонил довод учреждения о том, что двенадцать месяцев, установленные статьей 112

Кодекса для определения срока действия отягчающих вину обстоятельств, начинают исчисляться с момента вступления в законную силу решения суда о взыскании суммы налоговой санкции.

Однако, удовлетворяя требование инспекции в полном объеме, суды неправильно применили нормы пункта 2 статьи 112 и пункта 4 статьи 114 Кодекса.

Согласно пункту 4 статьи 114 Кодекса при наличии обстоятельства, указанного в пункте 2 статьи 112, размер штрафа увеличивается на 100 процентов.

В силу пункта 2 статьи 112 Кодекса обстоятельством, отягчающим ответственность, признается совершение правонарушения лицом, ранее привлекаемым к ответственности за аналогичное правонарушение.

Следовательно, в соответствии с пунктом 4 статьи 114 Кодекса увеличение на 100 процентов размера штрафа допустимо только в том случае, когда лицо, привлекаемое к ответственности с учетом отягчающего ответственность обстоятельства, совершило правонарушение после привлечения его к ответственности за аналогичное правонарушение.

Статьей 174 Кодекса определено, что уплата налога на добавленную стоимость производится по итогам каждого налогового периода не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом; за неуплату или неполную уплату сумм налога взыскивается штраф (пункт 1 статьи 122 Кодекса).

Решения инспекции № 104 и № 105 о привлечении учреждения к ответственности по пункту 1 статьи 122 Кодекса за правонарушения, совершенные в третьем и четвертом кварталах 2007 года, принятые 16.05.2008 и 11.06.2008.

По рассматриваемому спору учреждение привлечено к ответственности по пункту 1 статьи 122 Кодекса с учетом пункта 2 статьи 112 и пункта 4 статьи 114 Кодекса в связи с неуплатой в установленный Кодексом срок (до 21.04.2008) налога за первый квартал 2008 года, то есть за правонарушение, совершенное до принятия инспекцией решений о привлечении его к ответственности за аналогичные правонарушения.

Кроме того, суды не учли, что согласно подпункту 1 пункта 2 и пункту 8 статьи 45 Кодекса взыскание с учреждения задолженности по налогам, пеням и штрафам осуществляется в судебном порядке. Исходя из указанного положения учреждение считается привлекавшимся к налоговой ответственности за аналогичное правонарушение в течение двенадцати месяцев с момента вступления в силу решения суда о применении налоговой санкции.

Штрафы за совершенные в третьем и четвертом кварталах 2007 года аналогичные правонарушения были взысканы с учреждения на основании решений Арбитражного суда Ярославской области от 26.12.2008.

Таким образом, до совершения правонарушения, ставшего основанием для принятия инспекцией решения от 12.12.2008 № 479, учреждение не было привлече-

но к ответственности за аналогичное противоправное деяние, как этого требует пункт 2 статьи 112 Кодекса, следовательно, у инспекции не имелось правовых оснований для взыскания с него сумм налоговых санкций, увеличенных на 100 процентов в силу пункта 4 статьи 114 Кодекса.

При названных обстоятельствах оспариваемые судебные акты подлежат отмене в части в соответствии с пунктом 1 статьи 304 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, поскольку основаны на неправильном применении норм права и нарушают единообразие в их толковании и применении арбитражными судами.

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 и статьей 306 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации

ПОСТАНОВИЛ:

решение Арбитражного суда Ярославской области от 24.09.2009 по делу № А82-9058/2009-20 и постановление Федерального арбитражного суда Волго-Вятского округа от 10.12.2009 по тому же делу в части взыскания с федерального бюджетного учреждения Исправительная колония № 12 Управления Федеральной службы исполнения наказаний по Ярославской области штрафа в размере, увеличенном на 100 процентов, отменить.

В этой части в удовлетворении требования Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 3 по Ярославской области отказать.

В остальной части указанные судебные акты оставить без изменения.

Председательствующий А.А. Иванов

Штраф за непредставление налоговой декларации

Использование метода исчисления штрафа в процентах от суммы налога, подлежащего уплате в бюджет, не исключает применения низшего предела штрафа (100 рублей) в случае, когда сумма налога окажется минимальной или же составит ноль рублей.

ПОСТАНОВЛЕНИЕ

**Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации
№ 418/10
Москва, 8 июня 2010 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., Валявиной Е.Ю., Витрянского В.В., Вышняк Н.Г., Иванниковой Н.П., Исаичева В.Н., Козловой О.А., Маковской А.А., Поповченко А.А., Сарбаша С.В., Слесарева В.Л., Юхнея М.Ф. —

рассмотрел заявление индивидуального предпринимателя Кузнецова Евгения Евгеньевича о пересмотре в порядке надзора постановления Двадцатого арбитражного апелляционного суда от 30.09.2009 и постановления Федерального арбитражного суда Центрального округа от 27.11.2009 по делу № А68-5747/2009 Арбитражного суда Тульской области.

В заседании приняли участие представители:

от заявителя — индивидуального предпринимателя Кузнецова Е.Е. — Кузнецова Е.Е.;

от Инспекции Федеральной налоговой службы по Пролетарскому району города Тулы — Белишев А.Е., Дронова О.И., Рунова И.С.

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

По итогам проведенной камеральной налоговой проверки налоговых деклараций по налогу на добавленную стоимость за 4-й квартал 2007 года и 1-й квартал 2008 года, представленных индивидуальным предпринимателем Кузнецовым Е.Е. (далее — предприниматель) 08.07.2008, Инспекция Федеральной налоговой службы по Пролетарскому району города Тулы (далее — инспекция) 13.02.2009 вынесла решения № 93 и № 94 (далее — решения инспекции) о привлечении предпринимателя к налоговой ответственности по основаниям, предусмотренным пунктом 1 статьи 119 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — Кодекс), в виде взыскания штрафа в размере 100 рублей по каждому факту представления деклараций с нарушением срока, установленного пунктом 5 статьи 174 Кодекса.

Предприниматель, ссылаясь на свою нетрудоспособность в те налоговые периоды, за которые налоговые декларации поданы им с нарушением установленного срока, и на отсутствие в эти периоды соответствующей базы для исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость, обратился в Арбитражный суд Тульской области с заявлением о признании недействительными решений инспекции о привлечении его к налоговой ответственности и о взыскании с нее 3000 рублей в возмещение морального вреда.

Решением Арбитражного суда Тульской области от 19.08.2009 требование о признании недействительными решений инспекции удовлетворено, в удовлетворении требования о возмещении морального вреда отказано.

Удовлетворяя требование в части признания недействительными решений инспекции, суд первой инстанции исходил из того, что в соответствии с положениями пункта 1 статьи 119 Кодекса непредставление налогоплательщиком в установленный законодательством о налогах и сборах срок налоговой декларации в налоговый орган по месту учета, при отсутствии признаков налогового правонарушения, предусмотренного пунктом 2 этой статьи, влечет взыскание штрафа, размер которого исчисляется с учетом 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 названной суммы и не менее 100 рублей.

Основываясь на анализе данной правовой нормы, суд первой инстанции пришел к выводу о том, что поскольку сумма штрафа определяется в виде процента от суммы налога на добавленную стоимость, подлежащей фактической уплате (доплате) в бюджет за период, за который подана налоговая декларация, а в рассматриваемом случае сумма налога к уплате составила ноль рублей, то и размер штрафа, подлежащего взысканию, составляет ноль рублей.

При этом указание в пункте 1 статьи 119 Кодекса о минимальном размере штрафа (100 рублей) суд счел применимым в случаях, когда в налоговой декларации отражается налоговая база, превышающая ноль рублей, и исчисляемый в процентах размер штрафа оказывается менее минимального размера.

Постановлением Двадцатого арбитражного апелляционного суда от 30.09.2009 решение суда в части признания недействительными решений инспекции отменено ввиду его ошибочности и в удовлетворении требования в этой части отказано, в остальной части решение суда оставлено без изменения.

Федеральный арбитражный суд Центрального округа постановлением от 27.11.2009 постановление суда апелляционной инстанции оставил без изменения.

В заявлении, поданном в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации, о пересмотре в порядке надзора постановлений судов апелляционной и кассационной инстанций предприниматель просит отменить их как нарушающие единообразие в толковании и применении арбитражными судами норм права, ссылаясь на то, что арбитражными судами при рассмотрении аналогичных споров поддерживается правовая позиция, подобная выраженной в решении суда первой инстанции от 19.08.2009.

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 выступлениях предпринимателя и представителя инспекции, Президиум считает, что оспариваемые судебные акты подлежат оставлению без изменения по следующим основаниям.

Согласно подпункту 4 пункта 1 статьи 23 Кодекса на плательщика налога возлагается обязанность представлять в установленном порядке в налоговый орган по месту учета налоговые декларации (расчеты), если такая обязанность предусмотрена законодательством о налогах и сборах.

Обязанность индивидуальных предпринимателей уплачивать налог на добавленную стоимость закреплена в пункте 1 статьи 143 Кодекса, обязанность представлять налоговые декларации по данному виду налога его плательщиками — в пункте 5 статьи 174. Этой правовой нормой определен также срок представления налоговой декларации — не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом, если иное не установлено главой 21 Кодекса.

Судом первой инстанции установлено, что предпринимателем были представлены в инспекцию налоговые декларации по налогу на добавленную стоимость за 4-й квартал 2007 года и 1-й квартал 2008 года с нарушением срока, предусмотренного пунктом 5 статьи 174 Кодекса. Первая декларация должна была быть подана не позднее 20.01.2008, а вторая — не позднее 20.04.2008, обе представлены 08.07.2008.

За неисполнение налогоплательщиком обязанности по представлению в установленный законодательством о налогах и сборах срок налоговой декларации в налоговый орган по месту учета статьей 119 Кодекса предусмотрена юридическая ответственность. Признаком налогового правонарушения, влекущего такую ответственность, согласно пункту 1 названной статьи Кодекса является непредставление декларации в пределах 180 дней, пунктом 2 этой же статьи в качестве признака более тяжкого правонарушения названо непредставление налоговой декларации в срок, превышающий 180 дней.

Привлечение налогоплательщика к налоговой ответственности за нарушение срока исполнения им обязанности связано с предупреждением правонарушений в области обеспечения необходимых условий для осуществления налоговыми органами контроля за исполнением налогоплательщиками налоговых обязательств.

Инспекцией допущенное предпринимателем правонарушение квалифицировано по пункту 1 статьи 119 Кодекса, поскольку срок подачи каждой декларации не превысил 180 дней.

Привлечение к юридической ответственности по статье 119 Кодекса за непредставление налоговой декларации не исключается и в случае фактической уплаты налогоплательщиком налога в установленный Кодексом срок. В то же время закрепленная в пункте 1 статьи 119 Кодекса налоговая санкция является дифферен-

цированной, размер штрафа исчисляется в размере 5 процентов от суммы налога, подлежащего уплате, за каждый месяц просрочки, при этом установлены как низший, так и высший пределы размера штрафа — не менее 100 рублей и не свыше 30 процентов от суммы подлежащего уплате налога. Применение метода исчисления штрафа в процентах от суммы налога, подлежащего уплате в бюджет, не исключает применения низшего предела размера штрафа (100 рублей) в случае, когда сумма налога окажется минимальной или же составит ноль рублей.

Суды апелляционной и кассационной инстанций признали ошибочным приведенное в решении суда первой инстанции толкование условий применения налоговой санкции, установленной пунктом 1 статьи 119 Кодекса, так как отсутствие указаний на низший и высший пределы размера штрафа за правонарушение, признаки которого предусмотрены пунктом 2 этой же статьи, само по себе не исключает возможности применения низшей санкции, установленной за иное правонарушение, признаки которого предусмотрены пунктом 1.

В связи с этим является обоснованным вывод судов апелляционной и кассационной инстанций о том, что в данном случае к предпринимателю, допустившему нарушение срока представления в налоговый орган налоговой декларации, инспекцией правомерно применены меры налоговой ответственности в виде взыскания штрафа в размере 100 рублей по каждому факту нарушения срока подачи налоговой декларации вне зависимости от того, что суммы налога за эти налоговые периоды равны нулю.

Поскольку судами апелляционной и кассационной инстанций не допущено нарушения единобразия в толковании и применении норм права, оспариваемые судебные акты отмене не подлежат.

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 и статьей 306 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации

ПОСТАНОВИЛ:

постановление Двадцатого арбитражного апелляционного суда от 30.09.2009 и постановление Федерального арбитражного суда Центрального округа от 27.11.2009 по делу № А68-5747/2009 Арбитражного суда Тульской области оставить без изменения.

Заявление индивидуального предпринимателя Кузнецова Евгения Евгеньевича оставить без удовлетворения.

Председательствующий А.А. Иванов

Налогооблагаемая база по НДС

В силу положений главы 21 Кодекса, определяющих основные условия уплаты налога на добавленную стоимость и реализации права на налоговый вычет по нему, оценка, которую дали суды соглашению по вопросу исчисления гонорара по операции, совершаемой обществом с зарубежным партнером, не может иметь правового значения при разрешении вопроса о праве применения налоговым агентом налогового вычета, если им исполнена обязанность по уплате налога.

ПОСТАНОВЛЕНИЕ

**Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации
№ 16907/09**

Москва, 18 мая 2010 г.

Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в составе:

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

членов Президиума: Амосова С.М., Витрянского В.В., Вышняк Н.Г., Иванниковой Н.П., Козловой О.А., Маковской А.А., Никифорова С.Б., Поповченко А.А., Сарбаша С.В., Слесарева В.Л., Юхнея М.Ф. —

рассмотрел заявление общества с ограниченной ответственностью «Орелкорд» о пересмотре в порядке надзора решения Арбитражного суда Орловской области от 26.09.2008 по делу № А48-2871/08-18, постановления Девятнадцатого арбитражного апелляционного суда от 19.05.2009 и постановления Федерального арбитражного суда Центрального округа от 27.08.2009 по тому же делу.

В заседании приняли участие представители:

от заявителя — общества с ограниченной ответственностью «Орелкорд» — Ветрова О.В., Лазарева Л.В.;

от Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 2 по Орловской области — Орехова Т.А.

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

Межрайонной инспекцией Федеральной налоговой службы № 2 по Орловской области (далее — инспекция) по результатам выездной налоговой проверки общества с ограниченной ответственностью «Орелкорд» (далее — общество) принято решение от 27.06.2008 № 37 о привлечении общества к налоговой ответственности по пункту 1 статьи 122 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — Кодекс) за совершение налогового правонарушения, заключающегося в неполной уплате налога на добавленную стоимость, в виде взыскания 33 447 рублей штрафа.

фа, по статье 123 Кодекса за неполную уплату налога с доходов, полученных иностранной организацией от источников в Российской Федерации, в виде взыскания 448 082 рублей штрафа. Этим же решением начислены к уплате 4124 рубля пеней по налогу на добавленную стоимость, доначислено 2 240 412 рублей налога с доходов, полученных иностранной организацией от источников в Российской Федерации, начислено 551 757 рублей пеней по указанному налогу с доходов, а также уменьшены убытки при исчислении базы по налогу на прибыль организаций за 2005 год на сумму 174 515 рублей и за 2006 год на сумму 24 899 282 рубля и предложено уменьшить завышенный налог на добавленную стоимость, предъявленный к возмещению в сумме 2 872 956 рублей.

Общество обратилось в Арбитражный суд Орловской области с заявлением о признании недействительным решения инспекции в части (с учетом уточнения требований в порядке, предусмотренном статьей 49 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации).

Решением Арбитражного суда Орловской области от 26.09.2008 заявленные требования удовлетворены частично: решение инспекции признано недействительным в отношении взыскания 33 447 рублей штрафа и уплаты 4124 рублей пеней по налогу на добавленную стоимость. В удовлетворении остальной части требований отказано.

Постановлением Девятнадцатого арбитражного апелляционного суда от 19.05.2009 решение суда первой инстанции отменено в части отказа в удовлетворении требований общества о признании недействительным решения инспекции в отношении налога с доходов, полученных иностранной организацией от источников в Российской Федерации (доначисления 2 240 412 рублей данного налога, начисления 551 757 рублей пеней и взыскания 448 082 рублей штрафа), а также в отношении предложения уменьшить убытки при исчислении базы по налогу на прибыль организаций за 2005 год на сумму 167 494 рубля 4 копейки и за 2006 год на сумму 24 898 373 рубля 45 копеек. В отмененной части решение инспекции признано недействительным. В остальной части решение суда оставлено без изменения.

Федеральный арбитражный суд Центрального округа постановлением от 27.08.2009 постановление суда апелляционной инстанции оставил без изменения.

В заявлении, поданном в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации, общество просит отменить указанные судебные акты в части отказа в удовлетворении требования о признании недействительным решения инспекции в части предложения уменьшить налог на добавленную стоимость в сумме 2 872 956 рублей, предъявленный к возмещению, по мнению инспекции, в завышенных размерах, и удовлетворить в этой части его требование. При этом общество ссылается на нарушение единства в толковании и применении арбитражными 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 выступлениях присутствующих в заседании представителей участующих в деле лиц, Президиум считает, что заявление подлежит удовлетворению по следующим основаниям.

Судами установлено, что общество, заключив с фирмой «ТрефилАрбед Беттембург С.А.» (далее — фирма), находящейся в Великом Герцогстве Люксембург, технологическое лицензионное соглашение о предоставлении технологии и соглашение о предоставлении услуг технического содействия по улучшению работы предприятия, обязалось ежеквартально уплачивать фирме по первому соглашению лицензионный гонорар в долларах США в сумме, составляющей 1,75 процента от величины чистой суммы продаж продукции за квартал, и по второму соглашению вознаграждение, составляющее 300 000 долларов в год, но не более чем 0,75 процента от величины чистой суммы продаж продукции.

В соответствии с инвойсами от 27.07.2006 № 07 3 2292 и № 07 3 2293, выставленными фирмой, общество за период с 25.07.2005 по 30.06.2006 выплатило 16 002 943 рубля 89 копеек (11 202 060 рублей 67 копеек по технологическому лицензионному соглашению и 4 800 883 рубля 22 копейки по соглашению об оказании услуг технического содействия).

В названных инвойсах предусмотрена графа для показателя налога на добавленную стоимость, размер которого обозначен как ноль процентов. Вместе с тем общество уплатило в бюджет по названным операциям 2 872 955 рублей 75 копеек налога на добавленную стоимость (платежные поручения от 28.07.2006 № 2841 и № 2847). Впоследствии общество в налоговой декларации за август 2006 года отразило эту сумму в составе налоговых вычетов, но инспекция не приняла ее к вычету.

Суды согласились с доводами инспекции об отсутствии у общества права на применение данного налогового вычета, исходя из вывода об уплате обществом указанной суммы налога за счет собственных средств в нарушение положений законодательства о налогах и сборах, обязывающих налогового агента уплачивать налог на добавленную стоимость за счет средств, удерживаемых из доходов налогоплательщика.

Свою правовую позицию суды обосновали толкованием пункта 3 статьи 171 Кодекса (в редакции, действовавшей в период совершения операций) и отметили, что по смыслу этой нормы в единстве с положениями пункта 3 статьи 24, пункта 1 статьи 161, пункта 4 статьи 173 Кодекса налоговый агент может произвести налоговый вычет только в случае удержания суммы налога на добавленную стоимость из дохода иностранного лица, у которого был приобретен товар (работы, услуги) на территории Российской Федерации. Так как в направленных фирмой в адрес общества инвойсах указана нулевая сумма налога на добавленную стоимость, суды отнесли внесенную обществом в бюджет сумму налога к уплаченной из собственных средств, что, по их мнению, исключает для общества возможность реализации права на налоговый вычет.

Анализируя соглашения общества с фирмой, суды пришли к выводу о том, что общество само лишило себя права на налоговый вычет, поскольку при заключении договора с фирмой не включило в договор условия, соответствующего положениям пункта 3 статьи 171 Кодекса, об удержании сумм налога на добавленную стоимость из суммы ежеквартально исчисляемых гонораров.

При этом суд первой инстанции отметил наличие судебной практики по данному вопросу и сослался на постановление Федерального арбитражного суда Централь-

ного округа от 19.09.2007 по делу № А35-5500/06-С21, в котором при рассмотрении аналогичного спора выражена сходная правовая позиция.

Между тем Президиум считает, что в настоящем случае судами допущено неправильное толкование норм материального права, определяющих порядок и основания применения налогового вычета по налогу на добавленную стоимость (статья 172 Кодекса), и не учтены положения статьи 166 Кодекса, которыми установлен порядок исчисления налога.

Указанные операции в силу подпункта 1 статьи 146 Кодекса являются объектом обложения налогом на добавленную стоимость и в соответствии с подпунктом 4 пункта 1 статьи 148 Кодекса считаются совершенными на территории Российской Федерации, так как связаны с передачей лицензионных прав и оказанием услуг обществу — покупателю, осуществляющему свою деятельность на территории Российской Федерации.

В связи с тем что фирма не зарегистрирована на территории Российской Федерации в качестве налогоплательщика, налоговая база по налогу на добавленную стоимость определяется как сумма дохода от операции по реализации товаров (работ, услуг) с учетом налога и исчисляется его налоговым агентом (каковым является общество), состоящим на учете в налоговых органах (пункты 1, 2 статьи 161 Кодекса).

Пунктом 3 статьи 166 Кодекса предусматривается, что общая сумма налога на добавленную стоимость не исчисляется налогоплательщиками — иностранными организациями, не состоящими на учете в налоговых органах в качестве налогоплательщика, и соответствующая сумма налога, подлежащего уплате, исчисляется налоговыми агентами отдельно по каждой операции по реализации товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации согласно порядку, установленному пунктом 1 этой же статьи.

По заключенным обществом соглашениям оно обязалось выплачивать фирме вознаграждение в виде ежеквартальных гонораров, размер которых подлежал исчислению с учетом объемов реализации продукции, произведенной с применением приобретенной технологии.

Налогооблагаемой базой по налогу на добавленную стоимость являлись гонорары, уплаченные обществом фирме. Обществом исчислен налог от сумм, указанных в актах приема и передачи, и фактически уплачен в бюджет, то есть им исполнены обязанности налогового агента, предусмотренные статьями 161, 166 Кодекса.

Денежные средства, выплаченные обществом фирме в виде гонораров, а также исчисленный и уплаченный в бюджет налог представляют собою часть средств, полученных обществом от реализации произведенной им продукции.

Исполнение обязанности по уплате налоговым агентом налога на добавленную стоимость не может находиться в зависимости от условий договора с иностранной фирмой. В силу положений главы 21 Кодекса, определяющих основные условия реализации права на налоговый вычет по налогу на добавленную стоимость, оценка условий соглашения по вопросу исчисления гонорара по операции, совершающей обществом с зарубежным партнером, не может иметь правового значения при разрешении вопроса о праве применения налоговым агентом налогового вычета, если им исполнена обязанность по уплате налога.

В данном случае налог на добавленную стоимость исчислен и внесен обществом в бюджет в соответствии с положениями статьи 161 Кодекса. Как налоговый агент фирмы общество было обязано исчислить налог по совершенным операциям самостоятельно и уплатить его в бюджет вне зависимости от условий заключенного между ними соглашения и от того, был или не был исчислен и указан налог иностранным партнером в выставленных им к платежу документах (пункт 3 статьи 166 Кодекса).

Установленные судами обстоятельства свидетельствуют об отсутствии правовых оснований для отнесения действий общества по уплате им в бюджет налога к неправомерным, исключающим возможность реализации права на налоговый вычет лишь в связи с тем, что общество перечислило фирме гонорар в размере, указанном в инвойсе, то есть без уменьшения на сумму налога, и внесло в бюджет этот налог, исчислив его сверх суммы гонорара, выплаченного иностранному партнеру.

Поскольку судами допущено неправильное толкование норм права, оспариваемые судебные акты в соответствии с пунктом 1 статьи 304 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации в части отказа в удовлетворении требования общества о признании недействительным решения инспекции в отношении предложения уменьшить на 2 872 956 рублей налог на добавленную стоимость, предъявленный к возмещению, подлежат отмене.

Содержащееся в настоящем постановлении 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 и статьей 306 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации

ПОСТАНОВИЛ:

решение Арбитражного суда Орловской области от 26.09.2008 по делу № А48-2871/08-18, постановление Девятнадцатого арбитражного апелляционного суда от 19.05.2009 и постановление Федерального арбитражного суда Центрального округа от 27.08.2009 по тому же делу в части отказа в удовлетворении требования общества с ограниченной ответственностью «Орелкорд» о признании недействительным решения Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 2 по Орловской области от 27.06.2008 № 37 в части предложения уменьшить налог на добавленную стоимость, предъявленный к возмещению в сумме 2 872 956 рублей, отменить.

Требование общества в этой части удовлетворить.

Решение Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 2 по Орловской области от 27.06.2008 № 37 в части предложения уменьшить налог на добавленную стоимость, предъявленный к возмещению в сумме 2 872 956 рублей, признать недействительным.

В остальной части указанные судебные акты оставить без изменения.

Председательствующий А.А. Иванов

Обоснование права на освобождение от обложения НДС

Обоснование права на применение льгот по налогу на добавленную стоимость, предусмотренных статьей 149, так же как и права на применение налоговой ставки 0 процентов, установленной статьей 164 Налогового кодекса Российской Федерации, лежит на налогоплательщике.

В данном случае суды в нарушение подпункта 3 пункта 1 статьи 23, пункта 4 статьи 149 Налогового кодекса Российской Федерации, статей 65 и 71 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации возложили бремя доказывания обстоятельств, служащих основанием для подтверждения налогоплательщиком права на освобождение от налогообложения, на налоговый орган.

ПОСТАНОВЛЕНИЕ

Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации

№ 1650/10

Москва, 8 июня 2010 г.

Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в составе:

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

членов Президиума: Андреевой Т.К., Валивиной Е.Ю., Витрянского В.В., Вышняк Н.Г., Завьяловой Т.В., Иванниковой Н.П., Исайчева В.Н., Козловой О.А., Мавковской А.А., Никифорова С.Б., Сарбаша С.В., Слесарева В.Л., Тумаркина В.М., Юхнея М.Ф. —

рассмотрел заявление Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам по Мурманской области о пересмотре в порядке надзора решения Арбитражного суда Мурманской области от 17.04.2009 по делу № А42-2050/2007, постановления Тринадцатого арбитражного апелляционного суда от 21.07.2009 и постановления Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 21.10.2009 по тому же делу.

В заседании приняли участие представители:

от заявителя — Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам по Мурманской области — Ненашев Д.В., Шульга Д.А.;

от открытого акционерного общества «Мурманское морское пароходство» — Мельниченко С.В.;

от Межрегиональной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам № 6 — Кузьмин Н.Л.

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

Межрайонной инспекцией Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам по Мурманской области (далее — инспекция) проведена выездная налоговая проверка открытого акционерного общества «Мурманское морское пароходство» (далее — пароходство) за период с 01.01.2003 по 31.12.2005, по результатам которой принято решение от 09.03.2007 № 4 (далее — решение инспекции) о привлечении пароходства к налоговой ответственности в виде взыскания 165 265 291 рубля штрафов, предусмотренных статьей 122 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — Кодекс) за неполную уплату налога на прибыль и налога на добавленную стоимость, начислении 513 039 419 рублей налогов на прибыль и на добавленную стоимость, начислении 258 994 977 рублей пеней по названным налогам и направлено требование от 06.04.2007 № 54 (далее — требование инспекции) об уплате 498 806 986 рублей недоимки, 258 463 634 рублей пеней и 159 572 316 рублей штрафов.

Пароходство обжаловало решение и требование инспекции в Арбитражный суд Мурманской области.

Решением Арбитражного суда Мурманской области от 19.05.2008 заявленное требование удовлетворено частично: решение и требование инспекции признаны недействительными в части доначисления сумм налога на прибыль и налога на добавленную стоимость, начисления пеней и привлечения к налоговой ответственности по отдельным эпизодам.

Постановлением Тринадцатого арбитражного апелляционного суда от 08.09.2008 решение суда первой инстанции оставлено без изменения.

Федеральный арбитражный суд Северо-Западного округа постановлением от 12.01.2009 решение суда первой инстанции и постановление суда апелляционной инстанции в части признания недействительными решения и требования инспекции о доначислении пароходству налога на добавленную стоимость, начислении соответствующих сумм пеней и взыскании штрафов по эпизоду налогообложения бункеровки иностранных теплоходов «Капитан Бочек» и «Капитан Назарьев» (далее — иностранные теплоходы) отменил; в отмененной части передал дело на новое рассмотрение в суд первой инстанции; в остальной части судебные акты оставил без изменения.

При новом рассмотрении дела пароходство уточнило требование и просило признать недействительными решение и требование инспекции в части доначисления 51 315 рублей и 165 773 рублей налога на добавленную стоимость за 2003 и 2004 годы по эпизодам бункеровки иностранных теплоходов, отраженным в пункте 2.10.2.1.1.3 решения инспекции, начисления соответствующих сумм пеней и взыскания штрафа.

Решением Арбитражного суда Мурманской области от 17.04.2009 требование пароходства удовлетворено.

Постановлением Тринадцатого арбитражного апелляционного суда от 21.07.2009 решение суда первой инстанции от 17.04.2009 оставлено без изменения.

Федеральный арбитражный суд Северо-Западного округа постановлением от 21.10.2009 судебные акты от 17.04.2009 и от 21.07.2009 оставил без изменения.

Суды сочли, что в проверяемом периоде пароходство осуществляло бункеровку иностранных теплоходов топливом. Данная деятельность заключается в снабжении морских судов топливом и горюче-смазочными материалами и в соответствии с подпунктом 23 пункта 2 статьи 149 Кодекса освобождается от обложения налогом на добавленную стоимость как относящаяся к работам (услугам), непосредственно связанным с обслуживанием морских судов в портах Российской Федерации. Вывод судов о недействительности решения и требования инспекции обоснован тем, что инспекция не представила доказательств, подтверждающих вывоз пароходством топлива иностранными теплоходами из Российской Федерации в режиме перемещения припасов, а именно факта подачи пароходством заявок на оформление топлива в указанном таможенном режиме. Также инспекция не доказала размер начисленного налога на добавленную стоимость, так как налоговая база определена ею исходя из стоимости всех услуг по бункеровке (комплекса услуг), включая стоимость реализованного топлива.

В заявлении, поданном в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации, о пересмотре в порядке надзора решения суда первой инстанции от 17.04.2009, постановления суда апелляционной инстанции от 21.07.2009 и постановления суда кассационной инстанции от 21.10.2009 инспекция просит их отменить как не соответствующие обстоятельствам дела и нарушающие единобразие в толковании и применении арбитражными судами норм права, в удовлетворении требования пароходства отказать.

В отзыве на заявление Межрегиональная инспекция Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам № 6 утверждает об ошибочности выводов, содержащихся в указанных судебных актах.

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

В апреле 2003 года и марте 2004 года в морском порту «Дудинка» с борта ледокола «Таймыр», находящегося в доверительном управлении пароходства, произведена погрузка 30 тонн и 94,985 тонны топлива на иностранные теплоходы компании «NB Two Shipping Ltd.» (далее — иностранная компания), которые были необходимы для обеспечения их эксплуатации. По окончании бункеровки теплоходы убыли в Нидерланды и Испанию.

В налоговых декларациях по налогу на добавленную стоимость за апрель 2003 года и апрель 2004 года показатели указанной деятельности отражены в качестве операций, не признаваемых объектом налогообложения. Из пояснений пароходства следует, что снабжение иностранных теплоходов топливом расценивалось им как

обслуживание морских судов в период их стоянки в порту, освобождаемое от обложения налогом на добавленную стоимость.

В результате осуществления мероприятий налогового контроля инспекция пришла к выводу о том, что пароходством в нарушение положений статей 164 и 165 Кодекса занижена налоговая база по налогу на добавленную стоимость за апрель 2003 года на 256 575 рублей и за апрель 2004 года на 920 960 рублей, так как при исчислении названного налога не была учтена выручка, полученная пароходством от реализации иностранной компании бункерного топлива, вывезенного из Российской Федерации в таможенном режиме перемещения припасов.

В этой связи инспекция донесла пароходству 51 315 рублей и 165 773 рубля налога на добавленную стоимость, начислила соответствующие суммы пеней и привлекла к налоговой ответственности в виде взыскания штрафа (пункт 2.10.2.1.1.3 решения инспекции).

Кодексом установлены различные условия налогообложения операций по реализации вывезенных из Российской Федерации припасов (подпункт 8 пункта 1 статьи 164) и реализации на территории Российской Федерации работ (услуг) по обслуживанию морских судов в период их стоянки в портах (подпункт 23 пункта 1 статьи 149).

Топливо и горюче-смазочные материалы, необходимые для обеспечения нормальной эксплуатации морских судов и судов смешанного (река-море) плавания, вывозятся из Российской Федерации в таможенном режиме перемещения припасов.

В 2003 и 2004 годах действовал названный таможенный режим, установленный постановлением Правительства Российской Федерации от 09.07.2001 № 524 «Об установлении таможенного режима перемещения припасов» и Таможенным кодексом Российской Федерации 1993 года.

Применение этого режима определялось приказом Государственного таможенного комитета Российской Федерации от 19.10.2001 № 1000 «О таможенном режиме перемещения припасов»: перегрузка товаров (припасов) с одного транспортного средства на другое во время нахождения этих транспортных средств на таможенной территории Российской Федерации производится с разрешения таможенного органа под таможенным контролем с подачей заявки.

В соответствии с подпунктом 8 пункта 1 статьи 164 Кодекса налогообложение вывезенных с территории Российской Федерации топлива и горюче-смазочных материалов в таможенном режиме перемещения припасов производится по налоговой ставке 0 процентов. В целях указанной статьи припасами признаются топливо и горюче-смазочные материалы, которые необходимы для обеспечения нормальной эксплуатации морских судов и судов смешанного (река-море) плавания.

Реализация пароходством топлива и полученная выручка подтверждаются регистрами бухгалтерского учета пароходства и документами, служащими основанием для внесения в них соответствующих записей (мемориальными ордерами «Учет оптовой торговли горюче-смазочными материалами», актами о перегрузке

30 тонн и 94,985 тонны топлива с ледокола «Таймыр» на иностранные теплоходы, уведомлениями о необходимости произвести оплату за указанные объемы топлива, направленными иностранной компании). В бухгалтерском учете пароходства горюче-смазочные материалы (топливо) учитывались на балансовых счетах (счет 10 «Материалы», счет 41 «Товары»), предназначенных для обобщения информации о наличии и движении сырья, материалов, топлива; реализация названного товара — на счете 90 «Продажи».

Обеспечение морских судов иностранной компании топливом осуществлялось пароходством на основании заключенных с ней контрактов, согласно которым иностранная компания обязуется принять и оплатить топливо. Цена топлива оговаривалась в каждом случае бункеровки в зависимости от вида и количества топлива, места бункеровки. Иностранная компания также обязывалась компенсировать пароходству расходы, связанные с декларированием топлива.

В морском порту «Дудинка» интересы пароходства представляло закрытое акционерное общество «Морское агентство в порту «Дудинка» (далее — агентство) на основании генерального агентского соглашения от 30.04.1999: агентство представляет пароходство во всех отношениях с другими администрациями, властями и коммерческими предприятиями, выполняет формальности, возложенные на пароходство таможенным законодательством, в том числе по оформлению бункерного топлива.

Из пояснений пароходства следует, что агентство обращалось в таможенные органы с заявками от 08.04.2003 № МА-3-12/244 и от 22.03.2004 № МА-3-12/166 о передаче топлива с ледокола «Таймыр» на иностранные теплоходы. На этих заявках имеются отметки таможенного органа «Погрузка разрешена», «Передача разрешена в присутствии сотрудников таможни» и печати.

Таким образом, обязанность таможенного оформления перемещения припасов возлагалась на агентство. Обращение агентства в таможенные органы с заявками о разрешении бункеровки иностранных судов, находящихся под таможенным контролем, означает, что агент исполнял свои обязанности по таможенному оформлению топлива в соответствующем таможенном режиме в интересах пароходства.

Следовательно, в материалах дела имеются доказательства того, что пароходство, действуя через своего агента в морском порту «Дудинка», поставило на иностранные теплоходы необходимое для их эксплуатации топливо и получило плату за него.

Указанные операции подлежат отражению в налоговых декларациях по налогу на добавленную стоимость по правилам, определенным Кодексом для реализации припасов.

Налогоплательщик для подтверждения налоговой ставки 0 процентов представляет в налоговый орган документы, предусмотренные пунктом 1 или пунктом 2 статьи 165 Кодекса, в сроки, установленные пунктом 9 этой статьи. При непредставлении в определенный указанной статьей срок надлежащих документов операции с названными товарами подлежат налогообложению по налоговой ставке 18 процентов (до 01.01.2004 — 20 процентов).

Данное нарушение было вменено инспекцией пароходству.

В соответствии с подпунктом 23 пункта 2 статьи 149 Кодекса освобождается от обложения налогом на добавленную стоимость реализация на территории Российской Федерации работ (услуг, включая услуги по ремонту) по обслуживанию морских судов и судов внутреннего плавания в период стоянки в портах (все виды портовых сборов, услуги судов портового флота), а также лоцманская проводка.

Обоснование права на применение льготы по налогу на добавленную стоимость в силу подпункта 3 пункта 1 статьи 23 и пункта 4 статьи 149 Кодекса лежит на налогоплательщике: налогоплательщик обязан вести в установленном порядке учет своих доходов (расходов), объектов налогообложения, а также раздельный учет операций, подлежащих налогообложению и освобождаемых от налогообложения.

В данном случае суды в нарушение статей 65 и 71 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации и пункта 4 статьи 149 Кодекса возложили бремя доказывания обстоятельств, служащих основанием для подтверждения пароходством права на освобождение от обложения налогом на добавленную стоимость операций, признаваемых объектом налогообложения по установленным статьей 164 Кодекса налоговым ставкам, на инспекцию.

Таким образом оспариваемые судебные акты основаны на неправильном применении норм права и нарушают единообразие в их толковании и применении арбитражными судами, поэтому 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 Мурманской области от 17.04.2009 по делу № А42-2050/2007, постановление Тринадцатого арбитражного апелляционного суда от 21.07.2009 и постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 21.10.2009 по тому же делу отменить.

В удовлетворении заявления открытого акционерного общества «Мурманское морское пароходство» о признании недействительными решения Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам по Мурманской области от 09.03.2007 № 4 и требования названной инспекции от 06.04.2007 № 54 в части доначисления 51 315 рублей и 165 773 рублей налога на добавленную стоимость, начисления соответствующих сумм пеней и взыскания штрафа отказать.

Председательствующий А.А. Иванов

Вычеты сумм НДС

Суды неправомерно отказали обществу в признании недействительным решения инспекции, поскольку установленные абзацем вторым пункта 7 статьи 171 Налогового кодекса Российской Федерации ограничения касаются исключительно вычетов сумм налога на добавленную стоимость, уплаченных по расходам на командировки и представительским расходам, указанным в абзаце первом того же пункта названной статьи Кодекса.

ПОСТАНОВЛЕНИЕ

Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации

№ 2604/10

Москва, 6 июля 2010 г.

Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в составе:

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

членов Президиума: Андреевой Т.К., Валявиной Е.Ю., Витрянского В.В., Вышняк Н.Г., Завьяловой Т.В., Зориной М.Г., Иванниковой Н.П., Исайчева В.Н., Никифорова С.Б., Сарбаша С.В. —

рассмотрел заявление общества с ограниченной ответственностью «Белозерный газоперерабатывающий комплекс» о пересмотре в порядке надзора постановления Восьмого арбитражного апелляционного суда от 14.10.2009 и постановления Федерального арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 24.12.2009 по делу № А75-5296/2009 Арбитражного суда Ханты-Мансийского автономного округа — Югры.

В заседании приняли участие представители:

от Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 6 по Ханты-Мансийскому автономному округу — Югре — Овчар О.В.;

от Управления Федеральной налоговой службы по Ханты-Мансийскому автономному округу — Югре (третьего лица, не заявляющего самостоятельных требований относительно предмета спора) — Бусел Н.В.

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

Общество с ограниченной ответственностью «Белозерный газоперерабатывающий комплекс» (далее — общество) обратилось в Арбитражный суд Ханты-Мансийского автономного округа — Югры с заявлением о признании недействительным решения Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 6

по Ханты-Мансийскому автономному округу — Югре (далее — инспекция) от 29.12.2008 № 15-15/036079 (далее — решение инспекции) в части доначисления 546 580 рублей налога на добавленную стоимость, начисления соответствующих сумм пеней и взыскания 109 992 рублей штрафа на основании пункта 1 статьи 122 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — Кодекс).

Основанием принятия инспекцией решения в оспариваемой части послужил ее вывод о незаконном заявлении обществом к налоговому вычету сумм налога на добавленную стоимость в полном объеме, предъявленных контрагентами к оплате, как часть стоимости оказанных ими услуг по содержанию общежития. Инспекция считает, что общество вправе заявить упомянутый вычет в пределах установленного органом местного самоуправления норматива на содержание общежития, предусмотренного подпунктом 32 пункта 1 статьи 264 Кодекса для расходов, уменьшающих налоговую базу по налогу на прибыль.

Решением Арбитражного суда Ханты-Мансийского автономного округа — Югры от 03.07.2009 требование удовлетворено.

Судом первой инстанции установлено, что общество затраты по содержанию собственного общежития для временного проживания работников, работающих вахтовым методом на Бахиловской компрессорной станции, относило на расходы, уменьшающие налоговую базу по налогу на прибыль в пределах норматива, утвержденного в соответствии со статьей 264 Кодекса органом местного самоуправления, однако суммы налога на добавленную стоимость, уплаченные по таким расходам, предъявляло к вычету в размерах, указанных в счетах-фактурах, то есть в полном объеме.

Признавая недействительным решение инспекции в оспариваемой части, суд исходил из конструкции статьи 171 Кодекса, которая позволяет сделать вывод о том, что установленные абзацем вторым пункта 7 ограничения касаются исключительно вычетов сумм налогов, уплаченных по расходам на командировки и представительским расходам, которые перечислены в абзаце первом данного пункта. По мнению суда, абзац второй не может распространяться на вычеты, прямо не поименованные в пункте 7 статьи 171 Кодекса.

В связи с этим суд счел, что обществом правомерно применены вычеты сумм налога на добавленную стоимость, уплаченных контрагентам при оказании ими услуг в размерах, указанных в счетах-фактурах.

Постановлением Восьмого арбитражного апелляционного суда от 14.10.2009 решение суда первой инстанции отменено, в удовлетворении требования отказано.

Суд апелляционной инстанции полагал, что общество в нарушение абзаца второго пункта 7 статьи 171 Кодекса предъявило к вычету суммы налога на добавленную стоимость в полном объеме по выставленным счетам-фактурам, поэтому должно восстановить к уплате в бюджет суммы налога, относящиеся к сверхнормативным расходам.

По мнению суда апелляционной инстанции, положения абзаца второго пункта 7 статьи 171 Кодекса представляют собой самостоятельное правило, касающееся порядка определения размера любых налоговых вычетов по налогу на добавленную стоимость, а не относятся только к вычетам сумм налога, уплаченных по предусмотренным абзацем первым расходам на командировки и представительским расходам.

Федеральный арбитражный суд Западно-Сибирского округа постановлением от 24.12.2009 постановление суда апелляционной инстанции оставил без изменения.

Суд кассационной инстанции указал, что законодатель, излагая абзац второй пункта 7 статьи 171 Кодекса, не ограничил область его применения исключительно налоговыми вычетами по расходам на командировки и представительским расходам.

В заявлении, поданном в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации, о пересмотре в порядке надзора постановлений судов апелляционной и кассационной инстанций общество просит их отменить, поскольку они в результате неправильного применения пункта 7 статьи 171 Кодекса нарушают его права и законные интересы в сфере предпринимательской деятельности.

В отзывах на заявление инспекция и Управление Федеральной налоговой службы по Ханты-Мансийскому автономному округу — Югре просят оставить оспариваемые судебные акты без изменения как соответствующие нормам законодательства о налогах и сборах.

Проверив обоснованность доводов, изложенных в заявлении, отзывах на них, выступлениях присутствующих в заседании представителей участующих в деле лиц, Президиум считает, что обжалуемые постановления судов апелляционной и кассационной инстанций подлежат отмене, решение суда первой инстанции — оставлению без изменения по следующим основаниям.

В силу пункта 1 статьи 171 Кодекса налогоплательщик имеет право уменьшить общую сумму налога, исчисленную в соответствии со статьей 166 Кодекса, на налоговые вычеты. В следующих пунктах названной статьи перечислены случаи, при наступлении которых у налогоплательщика возникает право на применение налоговых вычетов. Один из таких случаев предусмотрен пунктом 7.

В абзаце первом пункта 7 статьи 171 Кодекса установлено, что вычетам подлежат суммы налога, уплаченные по расходам на командировки (расходам по проезду к месту служебной командировки и обратно, включая расходы на пользование в поездах постельными принадлежностями, а также расходам на наем жилого помещения) и представительским расходам, принимаемым к вычету при исчислении налога на прибыль организаций.

Согласно первоначальной редакции абзаца второго сумма налога, подлежащая вычету, исчислялась по расчетной ставке 16,67 процента от суммы расходов на командировки и представительских расходов, а в случае отсутствия документов,

подтверждающих эти расходы, — по той же расчетной ставке, но исходя из нормативов на такие расходы.

Это положение действовало до 01.01.2002.

После включения в Кодекс главы 25 «Налог на прибыль организаций» в него были внесены изменения, касающиеся в том числе и абзаца второго пункта 7 статьи 171 Кодекса, согласно новой редакции которого в случае, если в соответствии с главой 25 Кодекса расходы принимаются для целей налогообложения по нормативам, суммы налога по таким расходам также подлежат вычету в размере, соответствующем указанным нормам.

При этом абзац первый пункта 7 статьи 171 Кодекса сохранен в прежней редакции и из всего перечня расходов, учитываемых при расчете налога на прибыль по нормам, в нем упоминаются только расходы на командировки и представительские расходы.

Системное толкование пункта 7 статьи 171 Кодекса в его взаимосвязи с положениями главы 25 Кодекса позволяет считать, что в рассматриваемом положении речь идет только о нормировании вычетов сумм налога на добавленную стоимость, уплаченных по расходам на командировки и представительским расходам. При ином толковании данного пункта (после изложения абзаца второго в новой редакции) необходимость сохранения абзаца первого этого пункта отсутствовала.

Суды апелляционной и кассационной инстанций, отказывая обществу в удовлетворении требования, придали абзацу второму пункта 7 статьи 171 Кодекса значение обособленной нормы, вследствие чего сделали неправильный вывод.

Кроме того, суды не учли, что абзац второй пункта 7 статьи 171 Кодекса изложен в новой редакции Федеральным законом от 29.05.2002 № 57-ФЗ, вступившим в силу с 01.07.2002. Однако статьей 16 названного Закона действие этой нормы распространено на правоотношения, возникшие с 01.01.2002. В силу статьи 5 Кодекса обратная сила не может придаваться законам, ухудшающим положения налогоплательщиков. Поэтому приданье обратной силы рассматриваемой норме свидетельствует о том, что в ней определен порядок применения вычетов сумм налога на добавленную стоимость, уплаченных по расходам на командировки и представительским расходам, а не иных вычетов.

Таким образом, обжалуемые постановления судов апелляционной и кассационной инстанций основаны на неправильном применении норм права и нарушают единообразие в их толковании и применении арбитражными судами, поэтому в соответствии с пунктом 1 части 1 статьи 304 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации подлежат отмене.

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

Постановления Президиума

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

ПОСТАНОВИЛ:

постановление Восьмого арбитражного апелляционного суда от 14.10.2009 и постановление Федерального арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 24.12.2009 по делу № А75-5296/2009 Арбитражного суда Ханты-Мансийского автономного округа — Югры отменить.

Решение Арбитражного суда Ханты-Мансийского автономного округа — Югры от 03.07.2009 по указанному делу оставить без изменения.

Председательствующий В.Н. Исаичев

Порядок применения налоговых вычетов по НДС

Статья 172 Налогового кодекса Российской Федерации (в редакции, действовавшей в 2004–2005 годах), определяющая порядок применения налоговых вычетов, не исключает возможности применения вычета сумм налога на добавленную стоимость за пределами налогового периода, в котором товары (работы, услуги) оплачены, а основные средства — оплачены и поставлены на учет.

ПОСТАНОВЛЕНИЕ

Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации

№ 2217/10

Москва, 15 июня 2010 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., Валявиной Е.Ю., Витрянского В.В., Вышняк Н.Г., Гросула Ю.В., Завьяловой Т.В., Иванниковой Н.П., Исайчева В.Н., Козловой О.А., Маковской А.А., Нешатаевой Т.Н., Сарбаша С.В., Слесарева В.Л., Юхнея М.Ф. —

рассмотрел заявление закрытого акционерного общества «Калачевский международный порт» о пересмотре в порядке надзора решения Арбитражного суда Волгоградской области от 21.07.2008 по делу № А12-8514/08-С36, постановления Двенадцатого арбитражного апелляционного суда от 25.09.2008 и постановления Федерального арбитражного суда Поволжского округа от 24.12.2009 по тому же делу. В заседании приняли участие представители:

от заявителя — закрытого акционерного общества «Калачевский международный порт» — Дьяконов В.А.;

от Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 5 по Волгоградской области — Шадрин В.А.

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

Закрытое акционерное общество «Калачевский международный порт» (далее — общество) 09.11.2007 представило в Межрайонную инспекцию Федеральной налоговой службы № 5 по Волгоградской области (далее — инспекция) уточненную налоговую декларацию по налогу на добавленную стоимость за I квартал 2006 года, применив налоговый вычет 12 379 917 рублей налога на добавленную стоимость, предъявленного при приобретении товаров, и заявив к возмещению из бюджета 12 371 832 рубля.

По результатам камеральной налоговой проверки данной декларации инспекцией принято решение от 25.03.2008 № 1886 (далее — решение инспекции, решение) об отказе в привлечении общества к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения и об отказе в возмещении 12 359 802 рублей налога на добавленную стоимость.

Принимая указанное решение, инспекция исходила из того, что вычеты в уточненной налоговой декларации за I квартал 2006 года заявлены в ноябре 2007 года неправомерно, поскольку право на их применение возникло у общества ранее, в IV квартале 2004 года и во II—IV кварталах 2005 года, при этом вычеты за IV квартал 2004 года заявлены с пропуском установленного Налоговым кодексом Российской Федерации (далее — Кодекс) трехлетнего срока.

Не согласившись с решением инспекции в части отказа в возмещении 12 359 802 рублей налога на добавленную стоимость, общество обратилось в Арбитражный суд Волгоградской области.

Решением Арбитражного суда Волгоградской области от 21.07.2008 в удовлетворении заявленного требования отказано.

Суд пришел к выводу, что общество неправомерно применило указанные вычеты в налоговой декларации за I квартал 2006 года, и, как следствие, счел отказ инспекции в возмещении соответствующих сумм налога обоснованным.

Постановлением Двенадцатого арбитражного апелляционного суда от 25.09.2008 решение суда первой инстанции оставлено без изменения.

Федеральный арбитражный суд Поволжского округа постановлением от 24.12.2009 оставил решение суда первой инстанции и постановление суда апелляционной инстанции без изменения.

В заявлении, поданном в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации, о пересмотре в порядке надзора названных судебных актов общество просит их отменить и удовлетворить его требование в полном объеме или направить дело на новое рассмотрение.

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

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

Согласно статье 171 Кодекса налогоплательщик имеет право уменьшить общую сумму налога на добавленную стоимость, исчисленную в соответствии со статьей 166 Кодекса, на установленные статьей 171 налоговые вычеты.

В силу статьи 172 Кодекса (в редакции, действовавшей в 2004–2005 годах) налоговые вычеты, предусмотренные статьей 171 Кодекса, производятся на основании счетов-фактур, выставленных продавцами при приобретении налогоплательщиком товаров (работ, услуг), документов, подтверждающих фактическую уплату сумм налога. При этом в абзаце третьем пункта 1 статьи 172 Кодекса указано, что вычеты сумм налога, предъявленных продавцами налогоплательщику при приобретении основных средств, производятся в полном объеме после принятия на учет данных основных средств.

Однако статья 172 Кодекса, определяющая порядок применения налоговых вычетов, не исключает возможности применения вычета сумм налога на добавленную стоимость за пределами налогового периода, в котором товары (работы, услуги) оплачены, а основные средства — оплачены и поставлены на учет.

Согласно пункту 2 статьи 173 Кодекса, если сумма налоговых вычетов в каком-либо налоговом периоде превышает общую сумму налога, исчисленную в соответствии со статьей 166 Кодекса, положительная разница между суммой налоговых вычетов и суммой налога, исчисленной по операциям, признаваемым объектом налогообложения, подлежит возмещению налогоплательщику, за исключением случаев, когда налоговая декларация подана им по истечении трех лет после окончания соответствующего налогового периода.

Таким образом, то обстоятельство, что общество заявило налоговый вычет, право на который возникло в 2004–2005 годах, в налоговой декларации за I квартал 2006 года, само по себе не может служить основанием для лишения его права на применение налогового вычета.

Вместе с тем непременным условием для применения налогового вычета и соответствующего возмещения сумм налога на добавленную стоимость является соблюдение трехлетнего срока, установленного пунктом 2 статьи 173 Кодекса.

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

Принимая во внимание также то, что в ходе судебного разбирательства судами не исследовалось соблюдение обществом при подаче упомянутой декларации срока, установленного пунктом 2 статьи 173 Кодекса, пропуск которого исключает возмещение налога на добавленную стоимость в случае, если налоговая декларация подана налогоплательщиком по истечении трех лет после окончания соответствующего периода, а также для проверки наличия иных обстоятельств, предусмотренных статьями 169, 171, 172 Кодекса, применительно к суммам спорных налоговых вычетов, в том числе отраженным в оспариваемом решении инспекции, дело подлежит направлению на новое рассмотрение в суд первой инстанции.

Содержащееся в настоящем постановлении Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации толкование правовых норм является общеобязатель-

ным и подлежит применению при рассмотрении арбитражными судами аналогичных дел.

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

ПОСТАНОВИЛ:

решение Арбитражного суда Волгоградской области от 21.07.2008 по делу № А12-8514/08-С36, постановление Двенадцатого арбитражного апелляционного суда от 25.09.2008 и постановление Федерального арбитражного суда Поволжского округа от 24.12.2009 по тому же делу отменить.

Дело передать на новое рассмотрение в Арбитражный суд Волгоградской области.

Председательствующий А.А. Иванов

Объект обложения НДФЛ

Оплата дополнительных дней отдыха одному из родителей для ухода за детьми-инвалидами как иная выплата, осуществляемая в соответствии с действующим законодательством, в силу пункта 1 статьи 217 Налогового кодекса Российской Федерации обложению налогом на доходы физических лиц не подлежит.

ПОСТАНОВЛЕНИЕ

Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации

№ 1798/10

Москва, 8 июня 2010 г.

Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в составе:

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

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

рассмотрел заявление дочернего общества с ограниченной ответственностью «Ижевский радиозавод» о пересмотре в порядке надзора решения Арбитражного суда Удмуртской Республики от 29.06.2009 по делу № А71-3574/2009-А31, постановления Семнадцатого арбитражного апелляционного суда от 11.09.2009 и постановления Федерального арбитражного суда Уральского округа от 24.12.2009 по тому же делу.

В заседании приняли участие представители заявителя — дочернего общества с ограниченной ответственностью «Ижевский радиозавод» — Косованова Е.Н., Перевощикова М.В.

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

Дочернее общество с ограниченной ответственностью «Ижевский радиозавод» (далее — общество) обратилось в Арбитражный суд Удмуртской Республики с заявлением о признании недействительным решения Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 8 по Удмуртской Республике (далее — инспекция) от 26.12.2008 № 12-28/215дсп (далее — решение инспекции), в том числе в части начисления 363 рублей пеней по налогу на доходы физических лиц и 403 рублей 60 копеек штрафа за неперечисление названного налога.

Решением Арбитражного суда Удмуртской Республики от 29.06.2009 в удовлетворении требования общества в части взыскания 363 рублей пеней по налогу на до-

ходы физических лиц и 403 рублей 60 копеек штрафа отказано, в остальной части требование удовлетворено.

Суд согласился с выводом инспекции о том, что обществом неправомерно не исчислен и недержан налог на доходы физических лиц с оплаты дополнительных выходных дней одному из работающих родителей для ухода за детьми-инвалидами, произведенной работникам общества, так как согласно статье 3 Федерального закона от 19.05.1995 № 81-ФЗ «О государственных пособиях гражданам, имеющим детей» (далее — Закон от 19.05.1995 № 81-ФЗ) данные выплаты не относятся к доходам, освобождаемым от обложения этим налогом. Судом признано обоснованным начисление инспекцией обществу пеней и штрафа за неперечисление указанного налога.

Постановлением Семнадцатого арбитражного апелляционного суда от 11.09.2009 решение суда первой инстанции оставлено без изменения.

Федеральный арбитражный суд Уральского округа постановлением от 24.12.2009 указанные судебные акты оставил без изменения.

Суды апелляционной и кассационной инстанций согласились с выводом суда первой инстанции о том, что неисполнение обязанности по исчислению, удержанию и перечислению в бюджет налога на доходы физических лиц с упомянутых выплат является основанием для начисления пеней и штрафа.

В заявлении, поданном в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации, о пересмотре в порядке надзора названных судебных актов общество просит их отменить в части отказа в признании незаконным начисления ему 363 рублей пеней по налогу на доходы физических лиц и 403 рублей 60 копеек штрафа по статье 123 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — Кодекс), считая, что выводы судов не соответствуют требованиям статьи 217 Кодекса и являются следствием ограничительного толкования норм материального права.

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

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

Как установлено судами и усматривается из материалов дела, в проверяемом периоде общество произвело оплату дополнительных дней отдыха одному из родителей для ухода за детьми-инвалидами в сумме 11 919 рублей 81 копейки. Налог на доходы физических лиц с указанных выплат общество не исчислило и не удержало. По мнению общества, произведенные им выплаты относятся к числу «иных выплат и компенсаций, предусмотренных действующим законодательством» и налогом на доходы физических лиц в соответствии с пунктом 1 статьи 217 Кодекса не облагаются.

Отклоняя доводы общества, суды исходили из того, что эта норма Кодекса не предусматривает, что оплата дополнительных дней отдыха одному из родителей для ухода за детьми-инвалидами налогом на доходы физических лиц не облагается. Названные выплаты к государственным пособиям не относятся, так как не предусмотрены Законом от 19.05.1995 № 81-ФЗ. Статья 217 Кодекса содержит перечень доходов, не подлежащих обложению налогом на доходы физических лиц (освобождаемых от налогообложения). При этом суды указали, что данный перечень является исчерпывающим. Расширительное толкование законодательства о налогах и сборах недопустимо, а суммы оплаты дополнительных выходных дней, предоставленных работникам для ухода за детьми-инвалидами, облагаются упомянутым налогом в общеустановленном порядке.

Между тем выводы судов сделаны без учета следующего.

В соответствии со статьей 262 Трудового кодекса Российской Федерации одному из родителей (опекуну, попечителю) для ухода за детьми-инвалидами по его письменному заявлению предоставляются четыре дополнительных оплачиваемых выходных дня в месяц, которые могут быть использованы одним из указанных лиц либо разделены ими между собой по их усмотрению. Оплата каждого дополнительного выходного дня производится в размере среднего заработка и порядке, который устанавливается федеральными законами.

Таким образом, данные выплаты носят характер государственной поддержки, поскольку направлены на компенсацию потерь заработка гражданам, имеющим детей-инвалидов и обязанным осуществлять за ними должный уход, имеют целью компенсацию или минимизацию последствий изменения материального и (или) социального положения работающих граждан. При этом указанная гарантия не относится по своей природе ни к вознаграждению за выполнение трудовых или иных обязанностей, ни к материальной выгоде.

Согласно положениям статьи 1 Федерального закона от 16.07.1999 № 165-ФЗ «Об основах обязательного социального страхования» обязательное социальное страхование представляет собой систему создаваемых государством правовых, экономических и организационных мер, направленных на компенсацию или минимизацию последствий изменения материального и (или) социального положения работающих граждан, а в случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации, иных категорий граждан вследствие достижения пенсионного возраста, наступления инвалидности, потери кормильца, заболевания, травмы, несчастного случая на производстве или профессионального заболевания, беременности и родов, рождения ребенка (детей), ухода за ребенком в возрасте до полутора лет и других событий, установленных законодательством Российской Федерации об обязательном социальном страховании.

На основании пункта 8 постановления Правительства Российской Федерации от 12.02.1994 № 101 «О Фонде социального страхования Российской Федерации» средства этого фонда направляются на оплату дополнительных выходных дней по уходу за ребенком-инвалидом или инвалидом с детства до достижения им возраста 18 лет.

Пунктом 1 статьи 217 Кодекса определено, что не подлежат налогообложению (освобождаются от налогообложения) следующие виды доходов физических лиц: государственные пособия, за исключением пособий по временной нетрудоспособности (включая пособие по уходу за больным ребенком), а также иные выплаты и компенсации, выплачиваемые в соответствии с действующим законодательством.

Следовательно, оплата дополнительных дней отдыха одному из родителей для ухода за детьми-инвалидами как иная выплата, осуществляемая в соответствии с действующим законодательством, в силу пункта 1 статьи 217 Кодекса обложению налогом на доходы физических лиц не подлежит, что исключает начисление пеней и штрафа.

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

Требование общества о признании незаконным решения инспекции в части начисления обществу упомянутых сумм пеней и штрафа подлежит удовлетворению.

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 и статьей 306 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации

ПОСТАНОВИЛ:

решение Арбитражного суда Удмуртской Республики от 29.06.2009 по делу № А71-3574/2009-А31, постановление Семнадцатого арбитражного апелляционного суда от 11.09.2009 и постановление Федерального арбитражного суда Уральского округа от 24.12.2009 по тому же делу в части отказа дочернему обществу с ограниченной ответственностью «Ижевский радиозавод» в признании недействительным решения Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 8 по Удмуртской Республике от 26.12.2008 № 12-28/215дсп в части начисления 363 рублей пени по налогу на доходы физических лиц и 403 рублей 60 копеек штрафа отменить.

В этой части требование общества удовлетворить.

Решение Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 8 по Удмуртской Республике от 26.12.2008 № 12-28/215дсп в части начисления указанных сумм пеней и штрафа признать недействительным.

В остальной части названные судебные акты оставить без изменения.

Председательствующий А.А. Иванов

Обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний

Приказ об установлении предприятию надбавки к страховому тарифу по страховым взносам на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний является индивидуальным правовым актом, не относится к категории актов законодательства о налогах и сборах, и следовательно, к нему неприменимы положения статьи 5 Налогового кодекса Российской Федерации.

ПОСТАНОВЛЕНИЕ

Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации

№ 1975/10

Москва, 1 июня 2010 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., Вышняк Н.Г., Завьяловой Т.В., Иванниковой Н.П., Козловой О.А., Маковской А.А., Нешатаевой Т.Н., Сарбаша С.В., Слесарева В.Л., Чистякова А.И., Юхнея М.Ф. —

рассмотрел заявление Регионального отделения Фонда социального страхования Российской Федерации по Республике Саха (Якутия) о пересмотре в порядке надзора постановления Федерального арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 17.12.2009 по делу № А58-4924/09 Арбитражного суда Республики Саха (Якутия).

Заслушав и обсудив доклад судьи Чистякова А.И., Президиум установил следующее.

Государственное унитарное предприятие «Авиакомпания «Полярные авиалинии» (далее — предприятие) обратилось в Арбитражный суд Республики Саха (Якутия) с заявлением о признании недействительным приказа Регионального отделения Фонда социального страхования Российской Федерации по Республике Саха (Якутия) (далее — фонд) от 23.04.2009 № 512 об установлении надбавки к страховому тарифу по страховым взносам на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний (далее — приказ № 512).

Решением Арбитражного суда Республики Саха (Якутия) от 18.08.2009 в удовлетворении требования отказано.

Федеральный арбитражный суд Восточно-Сибирского округа постановлением от 17.12.2009 решение суда первой инстанции отменил, приказ № 512 признал недействительным.

В заявлении, поданном в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации, о пересмотре постановления суда кассационной инстанции в порядке надзора фонд просит его отменить, ссылаясь на нарушение единства в толковании и применении судом норм права, а решение суда первой инстанции оставить без изменения.

Проверив обоснованность доводов, изложенных в заявлении, Президиум считает, что заявление подлежит удовлетворению по следующим основаниям.

Из материалов дела следует, что фонд приказом № 512 установил предприятию надбавку к страховому тарифу в размере 40 процентов с мая 2009 года, о чем предприятие извещено уведомлением от 24.04.2009.

Заявление предприятия от 09.06.2009 № 16/1155 об отзыве данного уведомления фонд письмом от 16.06.2009 № 09-23/09/11193 оставил без удовлетворения.

Посчитав неправомерным увеличение фондом размера страховых взносов с середины календарного года (с мая 2009 года), предприятие обратилось в Арбитражный суд Республики Саха (Якутия) с заявлением о признании приказа № 512 недействительным.

Отказывая в удовлетворении требования, суд первой инстанции исходил из следующих обстоятельств.

Согласно пункту 1 статьи 22 Федерального закона от 24.07.1998 № 125-ФЗ «Об обязательном социальном страховании от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний» (далее — Закон) страховые взносы уплачиваются страхователем исходя из страхового тарифа с учетом скидки или надбавки, устанавливаемых страховщиком. Размер указанной скидки или надбавки устанавливается страхователю с учетом состояния охраны труда, расходов на обеспечение по страхованию и не может превышать 40 процентов страхового тарифа, установленного для соответствующего класса профессионального риска.

На основании пункта 3 статьи 22 Закона постановлением Правительства Российской Федерации от 06.09.2001 № 652 утверждены Правила установления страхователям скидок и надбавок к страховым тарифам на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний (далее — Правила).

Пункт 2 Правил определяет, что скидки и надбавки устанавливаются Фондом социального страхования Российской Федерации на текущий год в пределах страховых взносов, предусмотренных соответствующим разделом доходной части бюджета страховщика, утверждаемого федеральным законом.

В соответствии с пунктом 3 Правил постановлением Фонда социального страхования Российской Федерации от 05.02.2002 № 11, зарегистрированным в Министерстве юстиции Российской Федерации 06.03.2002 № 3284, утверждена Методика расчета скидок и надбавок к страховым тарифам на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний (далее — Методика).

Пунктом 2 Методики определено, что скидки и надбавки к страховым тарифам устанавливаются Фондом социального страхования Российской Федерации на текущий календарный год в размере не более 40 процентов страхового тарифа исходя из основных показателей по итогам деятельности страхователя за предшествующий календарный год.

Средние значения указанных основных показателей по видам экономической деятельности, соответствующим Общероссийскому классификатору видов экономической деятельности (ОКВЭД), рассчитываются и утверждаются Фондом социального страхования Российской Федерации по согласованию с Министерством здравоохранения и социального развития Российской Федерации не позднее 31 марта текущего календарного года.

Постановлением Фонда социального страхования Российской Федерации от 30.03.2009 № 77 утверждены средние значения основных показателей по видам экономической деятельности для расчета скидок и надбавок к страховым тарифам на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний в 2009 году, подлежащие применению региональными отделениями данного Фонда (далее — региональные отделения Фонда) для расчета скидок и надбавок к страховым тарифам в 2009 году.

В соответствии с пунктом 6 Методики надбавка страхователю устанавливается региональным отделением Фонда не позднее 30 апреля текущего календарного года.

Согласно пункту 14 Методики установление скидок и надбавок оформляется приказами региональных отделений Фонда, при этом региональные отделения в течение 10 дней со дня принятия решения об установлении надбавки направляют страхователю уведомление о размере страховых взносов, в котором указывается, что размер страховых взносов изменяется с месяца, следующего за месяцем установления надбавки.

Исходя из изложенного, суд первой инстанции пришел к выводу о том, что, принимая приказ № 512, фонд руководствовался требованиями названных нормативных актов, оспариваемый приказ принят своевременно и оформлен надлежаще.

Отменяя решение суда первой инстанции и признавая приказ № 512 недействительным, суд кассационной инстанции указал, что расчетным периодом для страховых взносов на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний является календарный год, а оспариваемый приказ, устанавливающий надбавку к страховому тарифу с середины календарного года, противоречит пунктам 1 и 2 статьи 5 Налогового кодекса Российской Федерации как придающий обратную силу публичной обязанности, ухудшающей положение предприятия.

Однако судом кассационной инстанции не учтено следующее.

Статья 5 Налогового кодекса Российской Федерации определяет пределы действия во времени актов законодательства о налогах и сборах.

Приказ № 512 является индивидуальным правовым актом, устанавливающим в отношении предприятия надбавку к страховому тарифу, и не является нормативным правовым актом, следовательно, не относится к категории актов законодательства о налогах и сборах.

Таким образом, вывод суда кассационной инстанции о том, что приказ № 512 издан в нарушение статьи 5 Налогового кодекса Российской Федерации, основан на неправильном применении норм права.

Кроме того, в данном приказе надбавка к страховому тарифу установлена с мая 2009 года, то есть с месяца, следующего за месяцем установления надбавки, значит, признаков придания этому приказу обратной силы не имеется.

При указанных обстоятельствах обжалуемый судебный акт кассационной инстанции нарушает единообразие в толковании и применении арбитражными судами норм права, поэтому на основании 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 Восточно-Сибирского округа от 17.12.2009 по делу № А58-4924/09 Арбитражного суда Республики Саха (Якутия) отменить.

Решение Арбитражного суда Республики Саха (Якутия) от 18.08.2009 по указанному делу оставить без изменения.

Председательствующий А.А. Иванов

Списание кредиторской задолженности в связи с истечением срока исковой давности

Обязанность учитывать суммы задолженности перед кредиторами в составе внереализационных доходов в том периоде, в котором истек срок исковой давности по требованиям кредиторов, наступает вне зависимости от того, проводилась ли налогоплательщиком инвентаризация задолженности и был ли издан по ее результатам приказ руководителя организации о списании задолженности.

ПОСТАНОВЛЕНИЕ

Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации

№ 17462/09

Москва, 8 июня 2010 г.

Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в составе:

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

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

рассмотрел заявление Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 1 по Республике Карелия о пересмотре в порядке надзора решения Арбитражного суда Республики Карелия от 24.02.2009 по делу № А26-5933/2008, постановления Тринадцатого арбитражного апелляционного суда от 28.05.2009 и постановления Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 07.09.2009 по тому же делу.

В заседании принял участие представитель заявителя — Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 1 по Республике Карелия — Ильин А.А.

Заслушав и обсудив доклад судьи Бациева В.В., а также объяснения представителя заявителя, Президиум установил следующее.

Общество с ограниченной ответственностью «Попов остров» (далее — общество) обратилось в Арбитражный суд Республики Карелия с заявлением о признании недействительным решения Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 1 по Республике Карелия (далее — инспекция) от 31.07.2008 № 36 (далее — решение инспекции), принятого по результатам выездной налоговой проверки, в части доначисления налога на прибыль за 2006 год, начисления соответствующих сумм пеней и привлечения к ответственности на основании пункта 1 статьи 122 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — Кодекс).

Решением Арбитражного суда Республики Карелия от 24.02.2009 требование общества удовлетворено частично: оспариваемое решение инспекции признано недействительным в отношении доначисления налога на прибыль, начисления соответствующих сумм пеней и штрафа, произведенных инспекцией в связи с занижением обществом внереализационных доходов на 10 138 396 рублей.

Постановлением Тринадцатого арбитражного апелляционного суда от 28.05.2009 решение суда первой инстанции оставлено без изменения.

Федеральный арбитражный суд Северо-Западного округа постановлением от 07.09.2009 указанные судебные акты оставил без изменения.

В заявлении, поданном в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации, о пересмотре названных судебных актов в порядке надзора инспекция, ссылаясь на неправильное применение судами норм материального права, просит отменить решение суда первой инстанции, постановления судов апелляционной и кассационной инстанций в части, в которой решение инспекции было признано недействительным, и принять новый судебный акт об отказе в удовлетворении требования общества.

В отзыве на заявление общество просит оставить названные судебные акты в части удовлетворенного требования без изменения как соответствующие действующему законодательству.

Проверив обоснованность доводов, изложенных в заявлении, отзыве на него и выступлении присутствующего в заседании представителя инспекции, Президиум считает, что заявление подлежит удовлетворению в силу следующего.

Как установлено судами и усматривается из материалов дела, инспекцией в ходе выездной налоговой проверки общества по вопросам правильности исчисления налогов, в том числе налога на прибыль за 2006 год, был обнаружен факт неотражения в составе внереализационных доходов кредиторской задолженности в размере 10 138 396 рублей по простым векселям сроком по предъявлении, выданным обществом в период с 01.04.2002 по 16.12.2002.

Инспекция, полагая, что, поскольку указанные векселя не были предъявлены обществу к платежу и срок давности по требованиям об их оплате истек, общество, руководствуясь пунктом 18 статьи 250 Кодекса, обязано было списать сумму вексельного долга и включить ее в состав внереализационных доходов при определении налоговой базы по налогу на прибыль за 2006 год.

Суд первой инстанции, признавая оспариваемое решение инспекции недействительным, исходил из следующего.

В силу пункта 2 статьи 199 Гражданского кодекса Российской Федерации исковая давность, представляя собой срок для защиты нарушенного права, применяется судом при рассмотрении споров, вытекающих из гражданских правоотношений, по заявлению стороны в споре, сделанному до вынесения судом решения. Следовательно, факт истечения срока исковой давности не имеет пра-

вового значения для рассмотрения налоговых споров и определения момента, в который у налогоплательщика возникает обязанность по отражению в составе внереализационных доходов суммы требований кредиторов с истекшим сроком исковой давности.

Инспекцией не был учтен пункт 78 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации (далее — Положение по ведению бухгалтерского учета), утвержденного приказом Министерства финансов Российской Федерации от 29.07.1998 № 34н, в соответствии с которым суммы кредиторской задолженности, по которым срок исковой давности истек, списываются по каждому обязательству на основании данных проведенной инвентаризации, письменного обоснования и приказа (распоряжения) руководителя организации. При отсутствии названных документов у инспекции не было оснований для учета спорной суммы вексельной задолженности в составе внереализационных доходов общества.

Суд апелляционной инстанции не согласился с подходом суда первой инстанции, указав, что налогоплательщики вне зависимости от наличия приказа руководителя о списании кредиторской задолженности обязаны включать сумму этой задолженности в состав внереализационных доходов при истечении срока исковой давности. Вместе с тем суд апелляционной инстанции, полагая, что срок давности по требованиям, вытекающим из спорных векселей, истек в 2005 году и, следовательно, полученный обществом внереализационный доход относится к налоговому периоду, который не был охвачен проверкой, оставил решение суда первой инстанции без изменения.

Суд кассационной инстанции согласился с позицией суда первой инстанции и оставил судебные акты без изменения.

Однако судами при рассмотрении данного дела не учтено следующее.

Бухгалтерская отчетность должна давать достоверное и полное представление об имущественном и финансовом положении организации, о его изменениях, а также о финансовых результатах деятельности.

Согласно положениям статей 8 и 12 Федерального закона от 21.11.1996 № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» организации перед составлением годовой бухгалтерской отчетности для обеспечения достоверности данных бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности обязаны проводить инвентаризацию имущества и обязательств, в ходе которой проверяются и документально подтверждаются их наличие, состояние и оценка. Результаты инвентаризации подлежат своевременной регистрации на счетах бухгалтерского учета без каких-либо пропусков или изъятий. Аналогичное требование к срокам проведения инвентаризации предусмотрено пунктом 27 Положения по ведению бухгалтерского учета.

Нарушение названного правового регулирования, выразившееся в неисполнении обязанности по проведению инвентаризации обязательств в установленный законом срок и изданию соответствующего приказа, не может рассматриваться в качестве основания для невключения кредиторской задолженности с истекшим

сроком исковой давности в состав внереализационных доходов того налогового периода, в котором истек срок исковой давности.

Положения пункта 18 статьи 250 Кодекса в совокупности с названными нормами, регулирующими ведение бухгалтерского учета, предусматривают обязанность налогоплательщика учесть суммы требований кредиторов, по которым истек срок исковой давности, в составе внереализационных доходов в определенный налоговый период (год истечения срока исковой давности), а не в произвольно выбранный налогоплательщиком. Эта обязанность подлежит исполнению вне зависимости от того, проводилась ли налогоплательщиком инвентаризация задолженности и был ли издан по ее результатам приказ руководителя о списании задолженности.

Кроме того, суды при рассмотрении настоящего дела также не учли основания возникновения спорной кредиторской задолженности и установленные вексельным законодательством последствия, наступающие при непредъявлении простого векселя к платежу и истечении срока вексельной давности по требованиям к векселедателю.

В соответствии со статьями 34 и 77 Положения о переводном и простом векселе, введенного в действие постановлением Центрального Исполнительного Комитета и Совета Народных Комиссаров СССР от 07.08.1937 (далее — Положение), простой вексель сроком по предъявлении должен быть предъявлен к платежу в течение одного года со дня его составления. При непредъявлении простого векселя к платежу в указанный срок векселедержатель в силу статей 53, 70, 77 и 78 Положения теряет свои права против индоссантов и других обязанных по векселю лиц, кроме векселедателя; исковые требования против векселедателя погашаются истечением трех лет со дня срока платежа.

Согласно правовой позиции, выраженной в пункте 22 совместного постановления Пленума Верховного Суда Российской Федерации и Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 04.12.2000 № 33/14 «О некоторых вопросах практики рассмотрения споров, связанных с обращением векселей», истечение трехлетнего пресекательного срока, предусмотренного статьей 70 Положения, прекращает материальное право требовать платежа от обязанных по векселю лиц; суд применяет эти сроки независимо от заявления стороны.

С учетом указанных положений о вексельной давности материальные требования против общества по простым векселям сроком по предъявлении, выданным им в период с 01.04.2002 по 16.12.2002, при незаявлении в установленный срок исковых требований считаются погашенными по истечении четырех лет с момента составления этих векселей.

В силу данных последствий сумма вексельного обязательства подлежала включению обществом в состав внереализационных доходов в соответствии с пунктом 18 статьи 250 Кодекса при исчислении налога на прибыль за 2006 год.

При таких обстоятельствах оспариваемые судебные акты подлежат частичной отмене на основании пункта 1 статьи 304 Арбитражного процессуального кодекса

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

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

ПОСТАНОВИЛ:

решение Арбитражного суда Республики Карелия от 24.02.2009 по делу № А26-5933/2008, постановление Тринадцатого арбитражного апелляционного суда от 28.05.2009 и постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 07.09.2009 по тому же делу в части удовлетворения требования общества с ограниченной ответственностью «Попов остров» о признании недействительным решения Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 1 по Республике Карелия от 31.07.2008 № 36 о доначислении налога на прибыль, начислении соответствующих сумм пеней и налоговых санкций в связи с занижением внераализационных доходов на 10 138 396 рублей отменить.

В этой части в удовлетворении требования общества с ограниченной ответственностью «Попов остров» отказать.

В остальной части указанные судебные акты оставить без изменения.

Председательствующий А.А. Иванов

Облагаемая база по земельному налогу

Доначисляя земельный налог, исходя из всей площади земельного участка, налоговая инспекция полагала, что акционерное общество является собственником всего участка, хотя фактически в спорный период оно являлось владельцем пая закрытого инвестиционного фонда, в состав которого входил данный земельный участок, и, следовательно, могло быть обязанным к уплате налога лицом в отношении той доли участка, которая соответствует его доле пая.

ПОСТАНОВЛЕНИЕ Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 930/10 Москва, 1 июня 2010 г.

Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в составе:

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

членов Президиума: Амосова С.М., Витрянского В.В., Вышняк Н.Г., Завьяловой Т.В., Иванниковой Н.П., Козловой О.А., Маковской А.А., Никифорова С.Б., Сарбаша С.В., Слесарева В.Л., Юхнея М.Ф. —

рассмотрел заявление открытого акционерного общества «Акционерный коммерческий банк «АК БАРС» о пересмотре в порядке надзора решения Арбитражного суда Республики Татарстан от 16.03.2009 по делу № А65-27558/2008-СА2-34, постановления Одиннадцатого арбитражного апелляционного суда от 25.06.2009 и постановления Федерального арбитражного суда Поволжского округа от 30.09.2009 по тому же делу.

В заседании приняли участие представители:

от заявителя — открытого акционерного общества «Акционерный коммерческий банк «АК БАРС» — Сафиуллин Т.Ф.;

от Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 6 по Республике Татарстан — Гилялов И.Т., Фахрутдинов Р.Д.;

от Исполнительного комитета муниципального образования города Казани — Сагдеев И.И.

Заслушав и обсудив доклад судьи Вышняк Н.Г., а также объяснения представителей участующих в деле лиц, Президиум установил следующее.

По результатам камеральной проверки уточненной налоговой декларации по земельному налогу за 1-й квартал 2008 года Межрайонная инспекция Федеральной

налоговой службы № 6 по Республике Татарстан (далее — инспекция) пришла к выводу о неполной уплате открытым акционерным обществом «Акционерный коммерческий банк «АК БАРС» (далее — банк) данного налога в отношении земельного участка размером 1 980 910 кв. метров, кадастровый номер 16:50:060102:0061.

По мнению инспекции, банк неправомерно применил льготу, установленную подпунктом 6 пункта 5 решения Представительного органа муниципального образования города Казани от 29.11.2005 № 2—3 «О земельном налоге» (далее — решение представительного органа).

Согласно названной норме от уплаты земельного налога освобождаются организации в отношении земельных участков общего пользования (под городскими лесами, лесопарками, парками, скверами, шоссе, проспектами, улицами, переулками, проездами, площадями, набережными) и других земельных участков общего пользования.

Признав, что банк не доказал наличия в пределах спорного земельного участка мест общего пользования, инспекция приняла решение от 13.11.2008 № 03/1487 (далее — решение инспекции) о доначислении 15 981 501 рубля земельного налога и начислении соответствующего штрафа.

Управление Федеральной налоговой службы по Республике Татарстан, рассмотрев жалобу банка, вынесло решение от 11.01.2009 № 1, которым изменило решение инспекции, отменив его в части взыскания штрафа, в остальной части решение инспекции оставило без изменения.

Не согласившись с решением инспекции с учетом изменений, внесенных в него вышестоящим налоговым органом, банк оспорил его в Арбитражном суде Республики Татарстан.

К участию в деле в качестве третьего лица на стороне инспекции привлечен Исполнительный комитет муниципального образования города Казани (далее — исполком муниципального образования).

Решением Арбитражного суда Республики Татарстан от 16.03.2009 банку в удовлетворении требования отказано.

Постановлением Одиннадцатого арбитражного апелляционного суда от 25.06.2009 решение суда первой инстанции оставлено без изменения.

Федеральный арбитражный суд Поволжского округа постановлением от 30.09.2009 указанные судебные акты оставил в силе.

Считая, что у банка не имелось оснований для исчисления земельного налога с применением льготы, суды сослались на то, что земельный участок, находящийся в частной собственности, не может быть отнесен к землям общего пользования. Суды также приняли во внимание, что территория, на которой расположен спорный участок, на градостроительной карте (схеме) города не обозначена красными

линиями, которыми согласно пункту 11 статьи 1 Градостроительного кодекса Российской Федерации обозначаются границы территорий общего пользования.

В заявлении, поданном в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации, о пересмотре в порядке надзора названных судебных актов банк просит отменить их как принятые с нарушением норм материального права и направить дело на новое рассмотрение. При этом банк ссылается на то, что он является владельцем инвестиционного пая закрытого инвестиционного паевого фонда недвижимости, в состав которого входит спорный земельный участок, и не может считаться лицом, обязанным уплачивать земельный налог за этот участок.

В отзывах на заявление инспекция и исполнком муниципального образования просят оставить оспариваемые судебные акты без изменения как законные и принятые с соблюдением норм налогового законодательства.

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

Как установлено пунктом 1 статьи 388 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — Кодекс), плательщиками земельного налога признаются организации и физические лица, обладающие земельными участками на праве собственности, праве постоянного (бессрочного) пользования или праве пожизненного наследуемого владения.

Следовательно, плательщиком земельного налога может быть признано лицо, чье право удостоверено свидетельством о регистрации в соответствии со статьей 14 Федерального закона от 21.07.1997 № 122-ФЗ «О государственной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним», а в случае если указанные права возникли до момента вступления в силу данного Закона — государственным актом, свидетельством или другими документами, удостоверяющими права на землю, которые согласно пункту 9 статьи 3 Федерального закона от 25.10.2001 № 137-ФЗ «О введении в действие Земельного кодекса Российской Федерации» имеют равную юридическую силу с записями в Едином государственном реестре прав на недвижимое имущество и сделок с ним (далее — ЕГРП).

Принимая решение, инспекция исходила из того, что банк является собственником земельного участка площадью 1 980 910 кв. метров. Правоустанавливающими же документами такое право банка на этот земельный участок не подтверждено.

Вместе с тем в материалах дела имеется светокопия выписки из государственного земельного кадастра от 27.12.2007, согласно которой спорный земельный участок размером 1 980 910 кв. метров, кадастровый номер 16:50:060102:0061, принадлежит на праве собственности акционерному обществу «Татнефть ОЙЛ АГ».

В то же время из письма Управления Федерального агентства кадастра объектов недвижимости по Республике Татарстан (далее — управление кадастра) от 14.04.2008 № 1754-11 следует, что спорный земельный участок принадлежит на праве общей

долевой собственности владельцам инвестиционных паев закрытого паевого инвестиционного фонда недвижимости «АК БАРС — Перспектива» (далее — фонд), управляемого обществом с ограниченной ответственностью «Управляющая компания «АК БАРС КАПИТАЛ». Аналогичные сведения содержатся и в уведомлении управления кадастра от 08.04.2008 № 162/08-047/к, удостоверяющем, что 13.08.2007 за владельцами инвестиционных паев фонда зарегистрирована общая долевая собственность на этот участок.

Признавая банк плательщиком земельного налога в отношении спорного земельного участка, суды указанные обстоятельства, имеющие существенное значение для разрешения данного спора, не исследовали.

Согласно статье 1014 Гражданского кодекса Российской Федерации и статье 11 Федерального закона от 29.11.2001 № 156-ФЗ «Об инвестиционных фондах» (далее — Закон) по общему правилу учредителем доверительного управления является собственник имущества, который передает это имущество управляющей компании для включения его в состав паевого инвестиционного фонда с условием объединения данного имущества с имуществом иных учредителей доверительного управления.

Положениями пункта 2 статьи 11 названного Закона установлено, что при передаче недвижимого имущества в состав паевого инвестиционного фонда право собственности учредителя доверительного управления на передаваемое имущество прекращается и возникает право общей долевой собственности владельцев инвестиционных паев, которое подлежит государственной регистрации в ЕГРП.

Согласно пункту 30 Методических рекомендаций об особенностях государственной регистрации прав на недвижимое имущество, находящееся в составе паевого инвестиционного фонда, и сделок с ним, утвержденных приказом Федеральной регистрационной службы от 25.07.2007 № 157, при государственной регистрации права общей долевой собственности владельцев инвестиционных паев на недвижимое имущество, находящееся в составе паевого инвестиционного фонда, в ЕГРП указывается, что собственниками такого имущества являются владельцы инвестиционных паев соответствующего паевого инвестиционного фонда, без указания имен (наименований) владельцев инвестиционных паев и размеров принадлежащих им долей в праве общей долевой собственности.

Банк утверждает, что земельный участок, по поводу которого возник спор, в его владении не находился, он лишь приобрел инвестиционный пай фонда.

Данных о том, кто является учредителем доверительного управления и кем внесен спорный земельный участок для включения его управляющей компанией в состав инвестиционного фонда, в материалах дела не содержится.

По имеющимся в деле сведениям закрытого акционерного общества «Первый специализированный депозитарий», владельцами инвестиционных паев фонда, в состав которого входит упомянутый земельный участок, являются банк и закрытое акционерное общество «Инвестиционная компания «АК БАРС Финанс» (по состоянию на 01.12.2007 и на 01.08.2008).

Указанные обстоятельства суды при рассмотрении дела не принимали во внимание и должным образом не исследовали.

Пунктом 2 статьи 392 Кодекса установлено, что налоговая база в отношении земельных участков, находящихся в общей долевой собственности, определяется для каждого из налогоплательщиков, являющихся собственниками данного земельного участка, пропорционально его доле в общей долевой собственности.

Суды исходили из того, что банк владеет на праве собственности всей площадью земельного участка с кадастровым номером 16:50:060102:0061. При этом, оценивая правомерность решения инспекции о доначислении банку земельного налога, суды разрешали лишь вопрос о его праве на льготу, не исследуя основополагающий для разрешения настоящего дела вопрос о субъекте обложения налогом в отношении спорного земельного участка. Однако вопрос о праве на льготу зависит от решения вопроса о том, являлся ли банк собственником этого участка в 1-м квартале 2008 года, а следовательно, субъектом налогообложения в отношении данного участка.

Кроме того, отклоняя доводы банка о наличии на спорном участке земель общего пользования, в отношении которых налогоплательщики освобождены от уплаты земельного налога, суды исходили из отсутствия соответствующих обозначений этого участка красными линиями на градостроительной карте (схеме), а также из вида разрешенного использования, определенного в 2004 году при регистрации права владения земельным участком его пользователем в тот период (строительство международного конно-спортивного комплекса).

Однако льгота, установленная подпунктом 6 пункта 5 решения представительного органа, предоставляется в отношении участков, на которых расположены места общего пользования (территория, доступная для пользования любых лиц), то есть она поставлена в зависимость от фактического расположения таких мест на земельном участке (объекте налогообложения) в конкретный налоговый период.

Суды же ограничились сведениями, содержащимися в документах, которые хотя и касаются вопросов землепользования, однако не отражают данных о фактическом расположении или отсутствии на спорной территории земель общего пользования непосредственно в 1-м квартале 2008 года. Исследуя обстоятельства дела, суды не придали значения тому, что спор касается значительного по размеру земельного участка, расположенного в черте города. Имеющаяся в материалах дела ситуационная схема отражает наличие на спорном участке улиц, проездов, жилых домов.

При таких обстоятельствах обжалуемые судебные акты подлежат отмене в соответствии с частью 1 статьи 304 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации как нарушающие единство в толковании и применении арбитражными судами норм налогового законодательства и вынесенные по недостаточно исследованным материалам дела.

Содержащееся в настоящем постановлении Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации толкование правовых норм является общеобязатель-

ным 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 Республики Татарстан от 16.03.2009 по делу № А65-27558/2008-СА2-34, постановление Одиннадцатого арбитражного апелляционного суда от 25.06.2009 и постановление Федерального арбитражного суда Поволжского округа от 30.09.2009 по тому же делу отменить.

Дело направить на новое рассмотрение в Арбитражный суд Республики Татарстан.

Председательствующий А.А. Иванов

Субъект обложения земельным налогом

Оценивая правомерность решения налогового органа о доначислении земельного налога, суды разрешали лишь вопрос о праве банка на льготу, не исследуя основополагающий вопрос о том, являлся ли банк собственником земельного участка в 2007 году, а следовательно, субъектом налогообложения в отношении данного земельного участка.

ПОСТАНОВЛЕНИЕ

Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации

№ 364/10

Москва, 1 июня 2010 г.

Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в составе:

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

членов Президиума: Амосова С.М., Витрянского В.В., Вышняк Н.Г., Завьяловой Т.В., Иванниковой Н.П., Козловой О.А., Маковской А.А., Никифорова С.Б., Сарбаша С.В., Слесарева В.Л., Юхнея М.Ф. —

рассмотрел заявление открытого акционерного общества «Акционерный коммерческий банк «АК БАРС» о пересмотре в порядке надзора постановления Одиннадцатого арбитражного апелляционного суда от 20.07.2009 и постановления Федерального арбитражного суда Поволжского округа от 28.09.2009 по делу № А65-21263/2008-СА1-23 Арбитражного суда Республики Татарстан.

В заседании приняли участие представители:

от заявителя — открытого акционерного общества «Акционерный коммерческий банк «АК БАРС» — Сафиуллин Т.Ф.;

от Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 6 по Республике Татарстан — Гилялов И.Т., Фархутдинов Р.Д.;

от Исполнительного комитета муниципального образования города Казани — Сагдеев И.И.

Заслушав и обсудив доклад судьи Вышняк Н.Г., а также объяснения представителей участующих в деле лиц, Президиум установил следующее.

По результатам камеральной проверки уточненной налоговой декларации по земельному налогу за 2007 год Межрайонной инспекцией Федеральной налоговой службы № 6 по Республике Татарстан (далее — инспекция) установлена неполная уплата открытым акционерным обществом «Акционерный коммерческий банк

«АК БАРС» (далее — банк) данного налога в отношении земельного участка размером 1 980 910 кв. метров, кадастровый номер 16:50:060102:0061.

По мнению инспекции, банк неправомерно применил льготу, предусмотренную подпунктом 6 пункта 5 решения Представительного органа муниципального образования города Казани от 29.11.2005 № 2–3 «О земельном налоге» (далее — решение представительного органа).

Согласно названной норме от уплаты земельного налога освобождаются организации в отношении земельных участков общего пользования (под городскими лесами, лесопарками, парками, скверами, шоссе, проспектами, улицами, переулками, проездами, площадями, набережными) и других земельных участков общего пользования.

Полагая, что банк не доказал наличия в пределах спорного земельного участка мест общего пользования, инспекция приняла решение от 04.08.2008 № 03/751 (далее — решение инспекции) о доначислении 21 094 186 рублей земельного налога и начислении соответствующего штрафа.

Не согласившись с решением инспекции, банк обжаловал его в Арбитражном суде Республики Татарстан.

К участию в деле в качестве заинтересованных лиц привлечены Исполнительный комитет муниципального образования города Казани (далее — исполком муниципального образования), Управление Федерального агентства кадастра объектов недвижимости по Республике Татарстан, Управление архитектуры и градостроительства Исполнительного комитета муниципального образования города Казани.

Решением Арбитражного суда Республики Татарстан от 06.05.2009 требование банка удовлетворено: оспариваемое решение инспекции признано недействительным.

Суд первой инстанции счел, что банком представлены документы, подтверждающие его право на льготу в отношении площади 161,15 гектара земельного участка с кадастровым номером 16:50:060102:0061. При этом суд указал, что представленные в дело документы свидетельствуют о том, что данная площадь участка в спорный период относилась к зоне парков. Кроме того, на упомянутом участке расположены улицы. Полагая, что такой территорией пользуется неограниченный круг лиц, суд в соответствии с пунктом 12 статьи 1 Градостроительного кодекса Российской Федерации признал эту часть земельного участка территорией общего пользования.

Постановлением Одиннадцатого арбитражного апелляционного суда от 20.07.2009 решение суда первой инстанции отменено, в удовлетворении требования отказано.

Суд апелляционной инстанции, считая, что у банка не имелось оснований для исчисления земельного налога с применением льготы, сослался на то, что земельный участок, находящийся в частной собственности, не может быть отнесен к землям общего пользования. Суд также принял во внимание, что территория, на которой расположен спорный участок, на градостроительной карте (схеме) города не обозначена красными линиями, которыми согласно пункту 11 статьи 1 Градострои-

тельного кодекса Российской Федерации обозначаются границы территорий общего пользования.

Федеральный арбитражный суд Поволжского округа постановлением от 28.09.2009 оставил в силе постановление суда апелляционной инстанции.

В заявлении, поданном в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации, о пересмотре в порядке надзора постановлений судов апелляционной и кассационной инстанций банк просит отменить их, поскольку они нарушают нормы материального права, и оставить в силе решение суда первой инстанции. Как утверждает банк, на земельном участке, по поводу которого возник спор, расположены объекты общего пользования, поэтому участок подпадает под льготное налогообложение. Кроме того, банк ссылается на то, что он является владельцем инвестиционного пая закрытого инвестиционного паевого фонда недвижимости, в состав которого входит спорный участок, и не может считаться лицом, обязанным уплачивать земельный налог за этот участок.

В отзывах на заявление инспекция и исполком муниципального образования просят оставить названные судебные акты без изменения как законные и принятые с соблюдением норм налогового законодательства.

Проверив обоснованность доводов, изложенных в заявлении, отзывах на него и выступлениях присутствующих в заседании представителей участующих в деле лиц, Президиум считает, что решение суда первой инстанции и постановления судов апелляционной и кассационной инстанций подлежат отмене, дело — направлению на новое рассмотрение в суд первой инстанции по следующим основаниям.

Как установлено пунктом 1 статьи 388 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — Кодекс), плательщиками земельного налога признаются организации и физические лица, обладающие земельными участками на праве собственности, праве постоянного (бессрочного) пользования или праве пожизненного наследуемого владения.

Следовательно, плательщиком земельного налога может быть признано лицо, чье право из числа перечисленных удостоверено свидетельством о регистрации в соответствии со статьей 14 Федерального закона от 21.07.1997 № 122-ФЗ «О государственной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним», а в случае если такие права возникли до момента вступления в силу названного Закона — иным актом (государственным актом, свидетельством или другими документами, удостоверяющими права на землю) о праве этого лица согласно пункту 9 статьи 3 Федерального закона от 25.10.2001 № 137-ФЗ «О введении в действие Земельного кодекса Российской Федерации».

Принимая решение, инспекция исходила из того, что банк является собственником земельного участка площадью 1 980 910 кв. метров.

Однако в материалах дела отсутствуют документы, подтверждающие такое право владения земельным участком банка, а из судебных актов не усматривается, что данный вопрос исследовался судами.

Вместе с тем при обращении в арбитражный суд банк в заявлении указал, что 22.08.2007 приобрел инвестиционный пай закрытого паевого инвестиционного фонда недвижимости «АК БАРС — Перспектива» (далее — фонд), управляемого обществом с ограниченной ответственностью «Управляющая компания «АК БАРС КАПИТАЛ». Спорный земельный участок входил в состав имущества фонда.

Выписка из кадастрового реестра по спорному земельному участку в деле также отсутствует.

В то же время в материалах настоящего дела имеется землеустроительное дело 2004 года № 3230 в отношении земельного участка площадью 2 873 570 кв. метров, кадастровый номер 060102:0058, предоставленного государственному унитарному предприятию «Производственное объединение предприятий спиртовой, ликеро-водочной и винодельческой промышленности Республики Татарстан», который, как установили суды, в 2004 году был расформирован с выделением из него земельного участка с кадастровым номером 16:50:060102:0061.

Пленум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в пункте 2 постановления от 23.07.2009 № 54 «О некоторых вопросах, возникших у арбитражных судов при рассмотрении дел, связанных с взиманием земельного налога» разъяснил: в силу пункта 1 статьи 389 Кодекса объектом обложения земельным налогом является земельный участок, под которым согласно статье 11.1 Земельного кодекса Российской Федерации понимается часть земной поверхности, границы которой определены в соответствии с федеральными законами.

Следовательно, объект обложения земельным налогом возникнет только тогда, когда конкретный земельный участок будет сформирован.

Судами же вопрос о том, был ли сформирован участок с кадастровым номером 16:50:060102:0061, не исследовался.

Кроме того, согласно статье 1014 Гражданского кодекса Российской Федерации и статье 11 Федерального закона от 29.11.2001 № 156-ФЗ «Об инвестиционных фондах» (далее — Закон) по общему правилу учредителем доверительного управления является собственник имущества, который передает это имущество управляющей компании для включения его в состав паевого инвестиционного фонда с условием объединения данного имущества с имуществом иных учредителей доверительного управления.

Положениями пункта 2 статьи 11 названного Закона установлено, что при передаче недвижимого имущества в состав паевого инвестиционного фонда право собственности учредителя доверительного управления на передаваемое имущество прекращается и возникает право общей долевой собственности владельцев инвестиционных паев, которое подлежит государственной регистрации в Едином государственном реестре прав на недвижимое имущество и сделок с ним (далее — ЕГРП).

Согласно пункту 30 Методических рекомендаций об особенностях государственной регистрации прав на недвижимое имущество, находящееся в составе паевого

инвестиционного фонда, и сделок с ним, утвержденных приказом Федеральной регистрационной службы от 25.07.2007 № 157, при государственной регистрации права общей долевой собственности владельцев инвестиционных паев на недвижимое имущество, находящееся в составе паевого инвестиционного фонда, в ЕГРП указывается, что собственниками такого имущества являются владельцы инвестиционных паев соответствующего паевого инвестиционного фонда, без указания имен (наименований) владельцев инвестиционных паев и размеров при- надлежащих им долей в праве общей долевой собственности.

Доля в праве собственности на имущество (в том числе на земельный участок), переданное в доверительное управление управляющей компании, удостоверяется ценной бумагой, выдаваемой управляющей компанией (инвестиционный пай), которая не является правоустанавливающим документом на это имущество (в том числе на земельный участок).

Пунктом 2 статьи 392 Кодекса установлено, что налоговая база в отношении земельных участков, находящихся в общей долевой собственности, определяется для каждого из налогоплательщиков, являющихся собственниками данного земельного участка, пропорционально его доле в общей долевой собственности.

Принимая решение, инспекция исходила из того, что спорный земельный участок с кадастровым номером 16:50:060102:0061 полностью находится в собственности банка.

Однако согласно имеющемуся в деле письму инспекции от 28.03.2008 № 03-43/008660 владельцами инвестиционного пая фонда, в состав которого входит спорный земельный участок, являются: с 10.08.2007 — банк с размером доли 1, с 19.09.2007 — банк и закрытое акционерное общество «Инвестиционная компания «АК БАРС Финанс» с размерами долей 0,375 и 0,625 соответственно.

Банк, представляя уточненную налоговую декларацию по земельному налогу за 2007 год, полагал, что является собственником спорного земельного участка, хотя, по сути, являлся владельцем инвестиционного пая, а следовательно, владельцем той доли имущества, которая соответствует его доле пая.

Принимая судебные акты, суды также исходили из того, что банк владеет на праве собственности всей площадью земельного участка с кадастровым номером 16:50:060102:0061. При этом, оценивая правомерность решения инспекции о дона- числении земельного налога, суды разрешали лишь вопрос о праве банка на льготу, не исследуя основополагающий для настоящего дела вопрос о субъекте обложения налогом в отношении спорного участка. Между тем вопрос о праве на льготу зави- сит от решения вопроса о том, являлся ли банк собственником земельного участка в 2007 году, а следовательно, субъектом налогообложения в отношении данного участка.

Суды же указанный вопрос надлежащим образом не исследовали.

Кроме того, суд апелляционной инстанции, рассматривая вопрос о праве банка на льготу и отклоняя его доводы о наличии на спорном участке земель общего поль- зо-

вания, в отношении которых налогоплательщики освобождены от уплаты земельного налога, исходил из отсутствия соответствующих обозначений этого участка красными линиями на градостроительной карте (схеме), а также из вида разрешенного использования, определенного в 2004 году при регистрации права владения земельным участком (строительство международного конно-спортивного комплекса) его пользователем в тот период.

Однако льгота, установленная подпунктом 6 пункта 5 решения представительного органа, предоставляется в отношении земельных участков, на которых расположены места общего пользования (территория, доступная для пользования любых лиц), то есть она поставлена в зависимость от фактического расположения таких мест на земельном участке (объекте налогообложения) в конкретный налоговый период.

Суды же апелляционной и кассационной инстанций ограничились сведениями, содержащимися в документах, которые хотя и касаются вопросов землепользования, однако не отражают данных о фактическом расположении или отсутствии на спорной территории земель общего пользования непосредственно в 2007 году. Исследуя обстоятельства дела, суды не придали значения тому, что спор касается значительного по размеру земельного участка, расположенного в черте города. Имеющаяся в материалах дела ситуационная схема отражает наличие на спорном участке улиц, проездов, жилых домов.

При таких обстоятельствах судебные акты по настоящему делу подлежат отмене в соответствии с частью 1 статьи 304 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации как нарушающие единообразие в толковании и применении арбитражными судами норм налогового законодательства и вынесенные по недостаточно исследованным материалам дела.

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 Республики Татарстан от 06.05.2009 по делу № А65-21263/2008-СА1-23, постановление Одиннадцатого арбитражного апелляционного суда от 20.07.2009 и постановление Федерального арбитражного суда Поволжского округа от 28.09.2009 по тому же делу отменить.

Дело направить на новое рассмотрение в Арбитражный суд Республики Татарстан.

Председательствующий А.А. Иванов