

## ПРИМЕНЕНИЕ НАЛОГОВОГО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА

### Обоснованность получения налоговой выгоды

При реальности произведенного сторонами исполнения по сделке то обстоятельство, что эта сделка и документы, подтверждающие ее исполнение, от имени контрагента общества оформлены за подписью лица, отрицающего их подписание и наличие у него полномочий руководителя (со ссылкой на недостоверность регистрации сведений о нем как о руководителе в Едином государственном реестре юридических лиц), само по себе не является безусловным и достаточным доказательством, свидетельствующим о получении обществом необоснованной налоговой выгоды.

В применении налогового вычета по налогу на добавленную стоимость, а также в признании расходов может быть отказано при условии, если налоговым органом будет доказано, что налогоплательщик действовал без должной осмотрительности и, исходя из условий и обстоятельств совершения и исполнения соответствующей сделки, знал или должен был знать об указании контрагентом недостоверных сведений или о подложности представленных документов ввиду их подписания лицом, не являющимся руководителем контрагента, или о том, что контрагентом по договору является лицо, не осуществляющее реальной предпринимательской деятельности и не декларирующее свои налоговые обязанности по сделкам, оформляемым от его имени. Налогоплательщик в опровержение данных утверждений вправе приводить доводы в обоснование выбора контрагента.

## ПОСТАНОВЛЕНИЕ

### Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации

№ 15658/09

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., Бабкина А.И., Бациева В.В., Валявиной Е.Ю., Витрянского В.В., Вышняк Н.Г., Исайчева В.Н., Козловой О.А., Сарбаша С.В., Слесарева В.Л., Юхнея М.Ф. —

рассмотрел заявление Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 16 по Свердловской области о пересмотре в порядке надзора решения Арбитражного суда Свердловской области от 17.02.2009 по делу № А60-13159/2008-С8, постановления Семнадцатого арбитражного апелляционного суда от 27.04.2009 и постановления Федерального арбитражного суда Уральского округа от 29.07.2009 по тому же делу.

В заседании приняли участие представители:

от заявителя — Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 16 по Свердловской области — Овчар О.В., Поводырь Р.А., Уткина В.М., Шестаков Н.О., Щербаков С.В.;

от открытого акционерного общества «Коксохиммонтаж-Тагил» — Головков С.П., Игошев С.И., Черный А.В.

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

Открытое акционерное общество «Коксохиммонтаж-Тагил» (далее — общество «Коксохиммонтаж-Тагил», общество) обратилось в Арбитражный суд Свердловской области с заявлением о признании недействительным решения Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 16 по Свердловской области (далее — инспекция) от 31.03.2008 № 16-28/40, принятого по результатам выездной налоговой проверки, в части доначисления 5 028 423 рублей налога на добавленную стоимость, 9 337 178 рублей налога на прибыль, 9667 рублей земельного налога, начисления соответствующих сумм пеней и привлечения к ответственности на основании пункта 1 статьи 122 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — Кодекс).

К участию в деле в качестве третьих лиц, не заявляющих самостоятельных требований относительно предмета спора, привлечены открытое акционерное общество «Губахинский кокс», открытое акционерное общество «Нижнетагильский металлургический комбинат», общество с ограниченной ответственностью «Профит-М» (правопреемник общества с ограниченной ответственностью «ГорСтройКомплект»), общество с ограниченной ответственностью «Техномаш» (правопреемник общества с ограниченной ответственностью «Стройтехмонтаж»), общество с ограниченной ответственностью «ТехСнабКомплект», общество с ограниченной ответственностью «Техстройсервис», общество с ограниченной ответственностью «Уральская строительная компания» (далее — общества).

Решением Арбитражного суда Свердловской области от 17.02.2009 требование общества удовлетворено в полном объеме.

Постановлением Семнадцатого арбитражного апелляционного суда от 27.04.2009 решение суда первой инстанции отменено в части признания недействительным решения инспекции о доначислении земельного налога, начислении соответствующих сумм пеней и штрафа, в остальной части решение суда оставлено без изменения.

Федеральный арбитражный суд Уральского округа постановлением от 29.07.2009 постановление суда апелляционной инстанции оставил без изменения.

В заявлении, поданном в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации, о пересмотре в порядке надзора указанных судебных актов инспекция просит их отменить в части удовлетворения требования общества, ссылаясь на нарушение

единообразия в толковании и применении арбитражными судами норм материального и процессуального права, и направить дело на новое рассмотрение. В обоснование приводимых доводов инспекция ссылается на несоответствие выводов судов установленным по делу обстоятельствам, на отсутствие в судебных актах оценки ряда доказательств, представленных инспекцией, и мотивов, по которым суды отвергли эти доказательства и отклонили доводы инспекции.

В отзыве на заявление и в дополнении к отзыву общество «Коксохиммонтаж-Тагил» просит оставить названные судебные акты без изменения как соответствующие действующему законодательству.

Проверив обоснованность доводов, изложенных в заявлении, отзыве и дополнении к нему и выступлениях присутствующих в заседании представителей участвующих в деле лиц, Президиум считает, что заявление подлежит удовлетворению в силу следующего.

Как установлено судами, обществом «Коксохиммонтаж-Тагил» был заключен ряд договоров подряда: от 27.12.2004 № 59/04 на капитальный ремонт коксовой батареи № 1 БИС с открытым акционерным обществом «Губахинский кокс» (далее — общество «Губахинский кокс»), от 31.05.2005 № Д 2052/05 на строительство комплекса коксовой батареи № 5 с открытым акционерным обществом «Нижнетагильский металлургический комбинат» (далее — общество «НТМК»), от 17.11.2004 № 68/04-1/1-39 на выполнение работ на объекте «гостевой дом» с федеральным государственным унитарным предприятием «Производственное объединение «Уралвагонзавод» (далее — предприятие «Уралвагонзавод»).

Для исполнения принятых на себя обязательств обществом «Коксохиммонтаж-Тагил» привлекались субподрядчики, в том числе (это следует из представленных документов) общества «ГорСтройКомплект» (договор от 05.01.2006 № 10/06), «Стройтехмонтаж» (договор от 09.02.2005 № 7/05), «ТехСнабКомплект» (договор от 23.09.2005 № 55/05), «Техстройсервис» (договор от 14.09.2006 № 74/06), «Уральская строительная компания» (договор от 01.10.2006 № 79/06).

Основанием для принятия инспекцией решения о доначислении обществу «Коксохиммонтаж-Тагил» оспариваемых сумм налога на прибыль и налога на добавленную стоимость, начисления пеней и привлечения общества к ответственности явился ее вывод о занижении обществом налоговой базы по указанным налогам вследствие необоснованного применения налоговых вычетов и учета расходов, понесенных в связи с оплатой субподрядных работ, которые согласно представленным документам были выполнены названными субподрядчиками по упомянутым договорам.

Инспекция, поставив под сомнение реальность выполнения строительно-монтажных работ перечисленными субподрядчиками, сочла, что работы были выполнены самим обществом «Коксохиммонтаж-Тагил» с участием иных субподрядчиков, привлечение которых не оспаривается. При этом инспекция исходила из документальной неподтвержденности факта выполнения строительно-монтажных работ названными обществами в связи с недостоверностью представленных документов и подписанием субподрядных договоров, актов приемки выполненных

работ, счетов-фактур лицами, не являвшимися руководителями данных организаций. Лица, сведения о которых как о руководителях содержались в Едином государственном реестре юридических лиц, либо отрицали какое-либо свое участие в деятельности этих организаций, либо указывали на недостоверность сведений реестра и формальность осуществленной регистрации на основании документов, подписанных ими за вознаграждение.

Упомянутые общества, по мнению инспекции, реальной предпринимательской деятельности не осуществляли и не имели возможности выполнить строительномонтажные работы ввиду отсутствия необходимого имущества, материальных и трудовых ресурсов, лицензий на выполнение соответствующих видов работ. К тому же местонахождение этих организаций в ходе проверки не установлено. Денежные средства, поступавшие от общества «Коксохиммонтаж-Тагил» и иных организаций, переводились в полном объеме на счета других лиц, после чего снимались наличными.

Суды, признавая решение инспекции недействительным, исходили из исполнения обществом «Коксохиммонтаж-Тагил» обязательств по договорам подряда перед заказчиками (обществами «НТМК», «Губахинский кокс», предприятием «Уралвагонзавод») и представления документов, составленных в подтверждение выполнения субподрядных работ обществами «ГорСтройКомплект», «Стройтехмонтаж», «ТехСнабКомплект», «Техстройсервис», «Уральская строительная компания» (актов приемки выполненных работ, справок об их стоимости), а также документов об оплате указанных работ.

Инспекцией же, по мнению судов, не представлено достаточных доказательств недобросовестности общества «Коксохиммонтаж-Тагил» и совершения им с названными организациями действий, являющихся согласованными и направленными на получение необоснованной налоговой выгоды.

Однако судами при рассмотрении настоящего дела не учтено следующее.

При реальности произведенного сторонами исполнения по сделке то обстоятельство, что сделка и документы, подтверждающие ее исполнение, от имени контрагента общества «Коксохиммонтаж-Тагил» оформлены за подписью лица, отрицающего их подписание и наличие у него полномочий руководителя (со ссылкой на недостоверность регистрации сведений о нем как о руководителе в Едином государственном реестре юридических лиц), само по себе не является безусловным и достаточным доказательством, свидетельствующим о получении обществом необоснованной налоговой выгоды.

При установлении этого обстоятельства и недоказанности факта невыполнения спорных субподрядных работ в применении налогового вычета по налогу на добавленную стоимость, а также в признании расходов, понесенных в связи с оплатой данных работ, может быть отказано при условии, если инспекцией будет доказано, что общество «Коксохиммонтаж-Тагил» действовало без должной осмотрительности и исходя из условий и обстоятельств совершения и исполнения соответствующей сделки знало или должно было знать об указании контрагентом недостоверных сведений или о подложности представленных документов ввиду их

подписания лицом, не являющимся руководителем контрагента, или о том, что контрагентом по договору является лицо, не осуществляющее реальной предпринимательской деятельности и не декларирующее свои налоговые обязанности по сделкам, оформляемым от его имени.

Общество «Коксохиммонтаж-Тагил» в опровержение таких утверждений вправе приводить доводы в обоснование выбора контрагента, имея в виду, что по условиям делового оборота при осуществлении указанного выбора субъектами предпринимательской деятельности оцениваются не только условия сделки и их коммерческая привлекательность, но и деловая репутация, платежеспособность контрагента, а также риск неисполнения обязательств и предоставление обеспечения их исполнения, наличие у контрагента необходимых ресурсов (производственных мощностей, технологического оборудования, квалифицированного персонала) и соответствующего опыта. Кроме того, общество вправе приводить доказательства, свидетельствующие о том, что исходя из условий заключения и исполнения договора оно не могло знать о заключении сделки от имени организации, не осуществляющей реальной предпринимательской деятельности и не исполняющей ввиду этого налоговых обязанностей по сделкам, оформляемым от ее имени.

Инспекцией приведены доводы, свидетельствующие не только о недостоверности представленных документов, но и о невыполнении субподрядных работ обществами «ГорСтройКомплект», «Стройтехмонтаж», «Техстройсервис», «Уральская строительная компания», в обоснование которых указано следующее.

Согласно пункту 1.5 договора подряда от 31.05.2005 № Д 2052/05, заключенного с обществом «НТМК», общество «Коксохиммонтаж-Тагил» для осуществления работ по строительству комплекса коксовой батареи № 5 было вправе привлекать специализированные субподрядные организации, имеющие соответствующие лицензии на выполнение поручаемых им работ. При этом перечень привлекаемых обществом субподрядчиков подлежал согласованию с заказчиком с предоставлением ему сведений о наличии у этих организаций лицензий. После заключения дополнительного соглашения от 20.01.2006 № 4 к договору подряда данное согласование подлежало оформлению путем подписания дополнительного соглашения с указанием привлекаемых субподрядчиков, перечня выполняемых ими работ и приложением соответствующих лицензий. Допуск работников субподрядчиков, а также принадлежащего им транспорта на территорию строительного объекта должен был осуществляться на основании пропусков, выдаваемых обществом «НТМК» (пункт 5.7 договора).

Общество «Коксохиммонтаж-Тагил», возражая против довода инспекции о невыполнении спорных субподрядных работ обществами «ГорСтройКомплект», «Стройтехмонтаж», «Техстройсервис», «Уральская строительная компания», не представило доказательств как согласования с заказчиком привлечения названных организаций с определением характера и объема выполняемых работ, так и нахождения работников этих организаций на территории строительного объекта путем предоставления информации о пропусках, выданных заказчиком.

Общество «НТМК», напротив, отрицало факт согласования (письмо от 16.11.2007), представив подписанные им с генподрядчиком перечни субподрядных организа-

ций, участвующих в реконструкции коксовой батареи № 5, в которых упомянутые общества не значатся. Не подтверждено выполнение ими работ и протоколами производственных совещаний, проводившихся обществом «НТМК» с участием представителей общества «Коксохиммонтаж-Тагил» как генподрядчика и представителей привлекавшихся к выполнению работ субподрядных организаций, участие которых согласно пояснениям главного инженера коксохимического производства общества «НТМК» Штарка П.В. являлось обязательным.

Оценка указанных доказательств в судебных актах не отражена.

Судами не дана оценка и представленным в материалы дела объяснениям должностных лиц общества «НТМК», допрошенных инспекцией при проведении проверки (начальника производственно-технического отдела Мотина Н.А., ведущего инженера капитального строительства Буторина С.А., главного инженера коксохимического производства Штарка П.В.), которые, дав пояснения относительно заключения и исполнения договора строительного подряда от 31.05.2005 № Д 2052/05, не подтвердили привлечения обществ «ГорСтройКомплект», «Стройтехмонтаж», «Техстройсервис», «Уральская строительная компания» в качестве субподрядчиков.

Инспекцией при рассмотрении спора также приводились доводы: об отсутствии у обществ «ГорСтройКомплект», «Стройтехмонтаж», «Техстройсервис», «Уральская строительная компания» лицензий на выполнение соответствующих видов работ.

Согласно письмам филиала по Уральскому федеральному округу федерального государственного учреждения «Федеральный лицензионный центр при Росстрое» от 19.09.2007 и от 01.10.2007 работы на металлургических производствах и объектах, в том числе коксохимических, относятся к работам, связанным с повышенной опасностью промышленных производств и объектов, право на выполнение которых должно быть специально отражено в лицензии с указанием всего комплекса работ. У организаций, имеющих данные лицензии, должны быть разрешения Ростехнадзора на проведение этих видов работ, удостоверения на специалистов о проверке знаний требований промышленной безопасности.

Соответствующие виды работ поименованы в лицензии общества «Коксохиммонтаж-Тагил» и отсутствовали в лицензиях обществ «ГорСтройКомплект», «Стройтехмонтаж», «Техстройсервис», «Уральская строительная компания». Кроме того, как следует из письма лицензирующего органа от 25.07.2007, общество «Техстройсервис» лицензирование не проходило и представленная им лицензия с указанным в ней номером лицензирующим органом не выдавалась.

Обществом «Коксохиммонтаж-Тагил» в опровержение позиции инспекции о невыполнении спорных субподрядных работ названными организациями и о совершении согласованных действий, направленных на необоснованное получение налоговой выгоды, не приведены доводы в обоснование выбора этих организаций в качестве субподрядчиков с учетом того, что по условиям делового оборота при осуществлении данного выбора оцениваются деловая репутация и платежеспособность контрагента, риск неисполнения обязательств и предоставление обеспечения их исполнения, наличие у контрагента необходимых ресурсов (произ-

водственных мощностей, технологического оборудования, квалифицированного персонала) и опыта.

Инспекцией, напротив, приводились соответствующие доводы.

Общество «Коксохиммонтаж-Тагил», имея необходимость поручить выполнение части работ субподрядчикам, за надлежащее исполнение обязательств, которыми оно несло ответственность перед заказчиком, привлекало к выполнению работ организации, обладающие необходимым опытом и квалифицированным персоналом (закрытые акционерные общества «Коксохиммонтаж-Кузнецк», «Коксохиммонтаж-Алтай», «Липецк-Коксохиммонтаж», «Коксохиммонтаж-Челябинск», общество с ограниченной ответственностью «Огнеупорстроймонтаж»), либо работников данных организаций. Наряду с этим общество, обладая знаниями о характере и специфике выполняемых работ, заключило договоры с организациями, не имеющими деловой репутации и необходимого профессионального опыта, а также лицензий на выполнение соответствующих работ. При заключении спорных субподрядных договоров с такими организациями (обществами «ГорСтройКомплект», «Стройтехмонтаж», «ТехСнабКомплект», «Техстройсервис», «Уральская строительная компания») указывались лишь вид и общая стоимость выполняемых работ без конкретизации и определения их объема и без согласования технических заданий и проектно-сметной документации.

В силу статьи 71 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации суд оценивает доказательства в их совокупности и взаимосвязи, осуществляя проверку каждого доказательства, в том числе с позиции его достоверности и соответствия содержащихся в нем сведений действительности. При этом в судебном акте указываются не только результаты оценки принятых судом доказательств, но и мотивы, по которым было отказано в принятии иных доказательств.

В нарушение требования названной статьи суды не оценили ряд представленных инспекцией доказательств и не привели мотивы, по которым данные доказательства были отвергнуты.

Кроме того, суды, отклоняя каждый из доводов инспекции в отдельности (об указании в качестве учредителей и руководителей обществ «ГорСтройКомплект», «Стройтехмонтаж», «ТехСнабКомплект», «Техстройсервис», «Уральская строительная компания» лиц, не являвшихся таковыми; о неосуществлении этими обществами реальной предпринимательской деятельности; о невозможности выполнения спорных субподрядных работ ввиду отсутствия у них материально-технической базы, трудовых ресурсов и лицензий на выполнение соответствующих видов работ; об отсутствии согласованных с обществом технических заданий и смет; о наличии противоречий в показателях, характеризующих объем работ, принятых заказчиком, и суммарный объем работ, выполненный совместно обществом и субподрядчиками), не оценили все имеющиеся доказательства по делу в их совокупности и взаимосвязи.

Суды не дали также должной оценки обстоятельствам, касающимся привлечения в качестве субподрядчиков обществ «Стройтехмонтаж» и «ТехСнабКомплект» для выполнения работ по договорам подряда, заключенным обществом

«Коксохиммонтаж-Тагил» с предприятием «Уралвагонзавод» и обществом «Губахинский кокс».

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.

Дело в отмененной части подлежит направлению на новое рассмотрение в суд первой инстанции.

При новом рассмотрении дела суду необходимо в соответствии с требованиями статьи 71 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации оценить доказательства, представленные каждой из сторон в обоснование своих доводов, на предмет достоверности, исследуя их во взаимосвязи и совокупности.

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 Свердловской области от 17.02.2009 по делу № А60-13159/2008-С8, постановление Семнадцатого арбитражного апелляционного суда от 27.04.2009 и постановление Федерального арбитражного суда Уральского округа от 29.07.2009 по тому же делу в части удовлетворения требования открытого акционерного общества «Коксохиммонтаж-Тагил» о признании недействительным решения Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 16 по Свердловской области от 31.03.2008 № 16-28/40 о доначислении 5 028 423 рублей налога на добавленную стоимость, 9 337 178 рублей налога на прибыль, начислении соответствующих сумм пеней и привлечении к ответственности на основании пункта 1 статьи 122 Налогового кодекса Российской Федерации за неуплату указанных сумм налогов отменить.

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

В остальной части названные судебные акты оставить без изменения.

*Председательствующий А.А. Иванов*



## **Обоснованность получения налоговой выгоды Уменьшение налоговой базы по ЕСН**

Осуществление обществом выплаты заработной платы работникам через некоммерческую организацию (фонд) суд апелляционной инстанции правомерно оценил как деятельность, направленную на получение необоснованной налоговой выгоды путем уменьшения размера налоговой обязанности вследствие уменьшения налоговой базы по единому социальному налогу.

### **ПОСТАНОВЛЕНИЕ Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 18172/09 Москва, 11 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., Андреевой Т.К., Витрянского В.В., Вышняк Н.Г., Иванниковой Н.П., Козловой О.А., Маковской А.А., Нешатаевой Т.Н., Першутова А.Г., Сарбаша С.В., Слесарева В.Л., Юхнея М.Ф. —

рассмотрел заявление Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 48 по городу Москве о пересмотре в порядке надзора решения Арбитражного суда города Москвы от 08.06.2009 по делу № А40-26462/09-127-117 и постановления Федерального арбитражного суда Московского округа от 09.10.2009 по тому же делу.

В заседании приняли участие представители:

от заявителя — Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 48 по городу Москве — Ильин П.А., Суворова Е.В., Уткина В.М., Филатова Ж.А., Харитонов К.Г., Цыганков В.В.;

от общества с ограниченной ответственностью «Борец» — Булавин К.И., Грибов М.В., Книженцев Д.О., Орлов А.Е., Рыбаков А.Н., Саркисов А.Г.

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

Межрайонной инспекцией Федеральной налоговой службы № 48 по городу Москве (далее — инспекция) проведена выездная налоговая проверка общества с ограниченной ответственностью «Борец» (далее — общество «Борец», общество), в том числе по вопросам правильности исчисления, удержания, уплаты, перечисления единого социального налога и страховых взносов на обязательное пенсионное страхование.

По результатам проверки инспекцией составлен акт от 08.12.2008 № 22/106, и с учетом представленных обществом «Борец» возражений принято решение от 31.12.2008 № 22-11/306 (далее — решение инспекции) о привлечении общества к ответственности за совершение налогового правонарушения, в том числе за неполную уплату единого социального налога, в виде штрафа, предусмотренного пунктом 1 статьи 122 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — Кодекс), в размере 18 427 714 рублей. Кроме того, обществу предложено уплатить 216 080 896 рублей единого социального налога и 64 891 762 рубля пеней.

По мнению инспекции, общество «Борец» в 2005–2006 годах использовало деятельность некоммерческой организации «Фонд поддержки гражданских инициатив» (далее — фонд) для получения необоснованной налоговой выгоды в виде уменьшения обязательств по исчислению и уплате единого социального налога и страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, осуществляя выплату основной части заработной платы своим сотрудникам через фонд.

Не согласившись с названным решением инспекции, общество «Борец» обратилось в Арбитражный суд города Москвы с заявлением о признании его недействительным.

Решением Арбитражного суда города Москвы от 08.06.2009 требование общества в части признания недействительным решения инспекции в отношении доначисления единого социального налога, соответствующих пеней и штрафа удовлетворено, в удовлетворении остальной части требования отказано.

Постановлением Девятого арбитражного апелляционного суда от 25.08.2009 решение суда первой инстанции в указанной части отменено, обществу в удовлетворении требования отказано.

Федеральный арбитражный суд Московского округа постановлением от 09.10.2009 постановление суда апелляционной инстанции в части доначисления обществу единого социального налога, начисления соответствующих пеней и штрафа отменил, в отмененной части оставил в силе решение суда первой инстанции, в остальной части 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 постановления суда кассационной инстанции инспекция просит их отменить, ссылаясь на неправильное применение судами норм материального и процессуального права и нарушение единообразия в толковании и применении арбитражными судами норм права.

В отзыве на заявление общество «Борец» просит оспариваемые судебные акты оставить без изменения.

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

Арбитражный суд города Москвы, удовлетворяя требование общества «Борец» в оспариваемой части, исходил из того, что общество не может рассматриваться в качестве плательщика единого социального налога в отношении выплат, произведенных фондом, поскольку не осуществляло эти выплаты физическим лицам и не перечисляло денежные средства фонду.

Отменяя решение суда первой инстанции, Девятый арбитражный апелляционный суд пришел к иному выводу: инспекцией представлены доказательства, свидетельствующие о том, что перечисляемые фондом на счета физических лиц (работников общества) денежные средства фактически являлись выплатой заработной платы.

Федеральный арбитражный суд Московского округа, отменяя постановление суда апелляционной инстанции, указал: инспекцией не представлено доказательств того, что источником выплат фондом доходов работникам общества «Борец» фактически являлось общество, в связи с чем у инспекции отсутствовали основания для включения в налоговую базу по единому социальному налогу выплат, произведенных фондом.

При этом суд кассационной инстанции исходил из того, что решение инспекции основано лишь на показаниях допрошенных в качестве свидетелей работников общества «Борец», налоговых декларациях фонда по единому социальному налогу за 2005–2007 годы, справках о доходах физических лиц, представленных обществом и фондом.

Между тем суд кассационной инстанции не принял во внимание, что суд апелляционной инстанции, отменяя решение суда первой инстанции, руководствовался не только данными обстоятельствами, а исходил из того, что взаимозависимость общества и фонда подтверждается следующими фактами.

Фонд зарегистрирован 19.11.2002, его учредителем является иностранная компания «СОЛТВЕЙ ЛИМИТЕД», зарегистрированная 30.07.2002 Регистратором международных коммерческих компаний за номером 009864 по адресу: Тринити Хаус, 1-й этаж, Альберт Стрит, п/я 1402, Маэ, Сейшельские острова.

Адрес регистрации учредителя фонда является также адресом регистрации иностранного юридического лица — компании «Борец Трейдинг Лимитед» (сертификат инкорпорации от 15.11.2002 № 010575), международной коммерческой компании «Центр разработки нефтедобывающего оборудования» (ИНН 9909082399/КПП 500351001), которая является не только одним из учредителей общества с ограниченной ответственностью «Производственная компания «Борец» (далее — общество «ПК «Борец») (доля участия 0,01 процента), но и контрагентом общества «Борец».

Расчетные счета фонда № 40703810600000202748 и № 40703840900000202748 открыты 18.12.2002 в закрытом акционерном обществе «Акционерный коммерческий банк «АЛЕФ-БАНК» (далее — Алеф-банк, банк).

Согласно банковской выписке по расчетному счету № 40703810600000202748 денежные средства поступали в фонд по договорам дарения или пожертвова-

ния с 03.07.2003 до 17.01.2006 только от ЧК С ОО «Финансовый и торговый банк» (Financing and Trading Bank), счет № 30122810500000301026 в Алеф-банке, а с 24.03.2006 денежные средства начали поступать только от компании ИНТЭГ-РАЛ КЛИРИНГ ЭНД ФАЙНЕНС ЛИМИТЕД (участника благотворительной деятельности; далее — компания), счет № 40807810000000209108 в том же банке. С расчетного счета фонда денежные средства перечислялись как благотворительные (материальные) выплаты на социальную поддержку граждан на лицевые счета или согласно реестрам (назначение платежа).

Денежные средства как в ЧК С ОО «Финансовый и торговый банк» (Financing and Trading Bank), так и в компанию поступали в том числе от общества «ПК «Борец» (головной компании «Группа «Борец», что подтверждается официальным сайтом).

Так, в соответствии с выпиской Алеф-банка со счета общества «ПК «Борец» № 40702810900000212426 в этом банке:

28.12.2005 на счет ЧК С ОО «Финансовый и торговый банк» (Financing and Trading Bank) были перечислены денежные средства в размере 450 000 000 рублей в качестве оплаты по договору простого товарищества;

07.08.2006–28.12.2006 на счет компании платежами от 07.07.2006, 07.08.2006, 06.09.2006, 02.11.2006, 07.11.2006, 08.11.2006, 27.12.2006, 28.12.2006, 30.01.2007, 31.01.2007 были перечислены денежные средства в размере 1 488 985 725 рублей 86 копеек как доход по результатам совместной деятельности.

Общество «ПК «Борец», в свою очередь, является заказчиком и собственником продукции, которую выпускает общество «Борец». При этом основным видом деятельности общества является выпуск продукции для общества «ПК «Борец».

Также согласно представленной Алеф-банком выписке компания в период с 16.02.2006 по 01.01.2008 (счет № 40807810000000209108) перечисляла денежные средства и в общество «Борец» в качестве вноса в уставный капитал (27.11.2006 в размере 10 000 рублей и 30.03.2007 в размере 243 100 000 рублей).

В 2007 году фонд прекратил осуществлять выплаты работникам общества, которые всю причитающуюся им заработную плату стали получать исключительно от общества.

Исходя из изложенного, суд апелляционной инстанции пришел к выводу о взаимосвязи компании с обществом «Борец», обществом «ПК «Борец» и фондом.

Кроме того, компания перечисляла денежные средства как непосредственно обществу «Борец» в счет оплаты за услуги по хранению и вноса в уставный капитал, так и в следующие организации:

«Центр разработки нефтедобывающего оборудования» (учредитель — общество «ПК «Борец») для подкрепления счета в размере 633 000 рублей;

общество с ограниченной ответственностью «Металлургическая компания «Борец» для увеличения уставного капитала — 27 150 000 рублей;

закрытое акционерное общество «Промышленная корпорация «Борец» (учредитель — общество) в оплату по договору купли-продажи доли в уставном капитале;

закрытое акционерное общество «Машиностроительное НПО «Борец» — возврат денежных средств по агентскому договору.

Закрытое акционерное общество «Промышленная корпорация «Борец» (учредитель — общество) осуществляло возврат компании беспроцентного займа.

Таким образом, все участники отношений по доставке денежных средств до фонда имеют постоянные длящиеся хозяйственные отношения, в ходе которых происходит аккумулирование денежных средств на счетах фонда, которые идут на выплаты работникам общества «Борец».

О связи общества «Борец» и Алеф-банка свидетельствует тот факт, что три организации — учредители банка (общество с ограниченной ответственностью «АДА-МАНТ» (имеющее контрольный пакет акций — 50,9 процента), закрытое акционерное общество «СОЛУС» (2,6 процента акций) и общество с ограниченной ответственностью «КОНТЕССА» (26,6 процента акций)) — являлись также учредителями общества.

При этом все банковские счета общества «Борец» и фонда находились в Алеф-банке и все упомянутые операции осуществлялись через данный банк.

Кроме того, как установлено судом апелляционной инстанции, значительная часть сотрудников (в 2005 году — 83 процента, в 2006 году — 78 процентов) получала доход одновременно из двух источников: общества и фонда.

Согласно справкам по форме 2-НДФЛ работники общества «Борец» в течение 2005–2006 годов, помимо заработной платы в обществе, получали денежные средства из фонда:

Год	Число работников	Сумма полученного дохода, руб. (только по физ. лицам, получавшим доходы одновременно из двух источников)		
		общество	фонд	всего
2005	2879	156 251 151	659 156 999	815 408 150
2006	2498	212 127 903	362 330 477	574 458 380

Кроме того, инспекцией представлены доказательства, из которых усматривается, что фонд осуществлял выплаты преимущественно физическим лицам, имеющим трудовые отношения с обществом «Борец».

Из анализа справок по форме 2-НДФЛ, представленных обществом «Борец» и фондом в налоговые органы, следует, что в 2005 году выплаты фонда составили 640 460 931 рубль 53 копейки, из которых на счет физических лиц, являющихся сотрудниками общества, было зачислено 553 738 454 рубля, что составило 86,5 процента от всех выплат фонда в этом году.

В 2006 году выплаты фонда составили 521 952 790 рублей, из которых на счет физических лиц, являющихся сотрудниками общества, было зачислено 481 789 862 рубля, что составило 92,3 процента от всех выплат фонда в данном году.

При таких обстоятельствах суд апелляционной инстанции пришел к выводу о том, что практически все выплаты фонд производил в пользу физических лиц — сотрудников общества «Борец».

Выплаты, осуществляемые работникам указанного общества фондом, носили систематический (ежемесячный) характер, осуществлялись только по факту начала и прекращения трудовых отношений физических лиц с обществом, соответствуют общей сумме выплат, обещанной работнику при трудоустройстве, получаемой ежемесячно физическими лицами на расчетный счет одновременно из двух источников.

Кроме того, из показаний более чем четырехсот сотрудников общества «Борец», полученных в порядке, предусмотренном статьей 90 Кодекса, следует, что сотрудники общества никому не сообщали реквизиты своих банковских карт. Между тем перечисление денежных средств от фонда производилось исключительно на эти банковские карты. Сведения о реквизитах банковских карт, кроме сотрудников, располагали только само общество и Алеф-банк.

Большинство сотрудников общества «Борец» сообщили инспекции, что о выплатах от фонда им ничего неизвестно, с заявлениями лично в фонд они не обращались.

Все работники общества «Борец» указывали заработную плату, значительно большую, чем по данным расчетно-платежных ведомостей и справок по форме 2-НДФЛ, представленных обществом за 2005 и 2006 годы (приблизительно в 2–3 раза).

При таких обстоятельствах суд апелляционной инстанции пришел к выводу, что инспекцией представлены доказательства, свидетельствующие о том, что перечисляемые фондом на счета физических лиц (работников общества «Борец») денежные средства фактически являлись выплатой заработной платы.

Суд кассационной инстанции установленные судом апелляционной инстанции обстоятельства не опроверг.

Также судами первой и кассационной инстанций не учтено следующее.

Положениями статьи 235 Кодекса предусмотрено, что плательщиками единого социального налога являются, в частности, организации, производящие выплаты физическим лицам.

Согласно статье 236 Кодекса объектом налогообложения для указанных налогоплательщиков признаются выплаты и иные вознаграждения, начисляемые ими в пользу физических лиц по трудовым и гражданско-правовым договорам, предметом которых является выполнение работ, оказание услуг, а также по авторским договорам.

Из названных правовых норм в их единстве следует, что плательщиками единого социального налога являются не только организации, осуществляющие выплаты

непосредственно физическим лицам, но и организации, в результате трудовых или гражданско-правовых отношений с которыми физическим лицам начисляются выплаты и иные вознаграждения.

Установленные в ходе проведения мероприятий налогового контроля и в судебных заседаниях обстоятельства дела позволяют сделать вывод о том, что в данном случае имело место создание обществом «Борец» условий для получения необоснованной налоговой выгоды в виде освобождения от уплаты единого социального налога.

Взаимозависимость фонда и общества «Борец»; особенности движения денежных потоков между фондом, обществом и другими взаимозависимыми лицами; систематическое получение большинством работников общества выплат из двух источников; отсутствие оснований для получения иных выплат из фонда, а не в связи с трудовыми отношениями физических лиц с обществом; осуществление выплат по факту начала и прекращения трудовых отношений физических лиц с обществом; соответствие выплат из двух источников общей сумме, обещанной работнику при трудоустройстве, и прочее подтверждают данный вывод.

В постановлении Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» разъяснено, что под налоговой выгодой понимается уменьшение размера налоговой обязанности вследствие, в частности, уменьшения налоговой базы, получения налогового вычета, налоговой льготы, применения более низкой налоговой ставки, а также получение права на возврат (зачет) или возмещение налога из бюджета.

Таким образом, осуществление обществом «Борец» выплат заработной платы работникам через фонд суд апелляционной инстанции правомерно оценил как деятельность, направленную на получение необоснованной налоговой выгоды путем уменьшения размера налоговой обязанности вследствие уменьшения налоговой базы по единому социальному налогу, поэтому у суда кассационной инстанции не имелось оснований для переоценки данных выводов.

При названных обстоятельствах обжалуемое постановление суда кассационной инстанции нарушает единообразие в толковании и применении арбитражными судами норм права, что в силу пункта 1 статьи 304 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации является основанием для его отмены.

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 Московского округа от 09.10.2009 по делу № А40 26462/09-127-117 Арбитражного суда города Москвы отменить.

Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 25.08.2009 по указанному делу оставить без изменения.

*Председательствующий А.А. Иванов*

## **Экономическая обоснованность расходов**

Оценка экономической обоснованности и достоверности понесенных налогоплательщиком затрат по сбыту продукции ошибочно поставлена налоговым органом в зависимости от согласованного сторонами в договоре на оказание услуг по сбыту продукции принципа определения размера стоимости таких услуг.

### **ПОСТАНОВЛЕНИЕ Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 17795/09 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., Бабкина А.И., Витрянского В.В., Вышняк Н.Г., Иванниковой Н.П., Козловой О.А., Маковской А.А., Сарбаша С.В., Слесарева В.Л., Юхнея М.Ф. —

рассмотрел заявление общества с ограниченной ответственностью «Объединенные Пивоварни Хейнекен» о пересмотре в порядке надзора решения Арбитражного суда Новосибирской области от 06.04.2009 по делу № А45-21413/2008, постановления Седьмого арбитражного апелляционного суда от 05.06.2009 и постановления Федерального арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 16.09.2009 по тому же делу.

В заседании приняли участие представители:

от заявителя — общества с ограниченной ответственностью «Объединенные Пивоварни Хейнекен» — Ганус Е.С., Кравчинский Л.В., Сафонова Е.В., Щёкин Д.М.;

от Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам по Новосибирской области — Косячкина И.Л., Соколов В.В.

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

Общество с ограниченной ответственностью «Объединенные Пивоварни Хейнекен» (далее — общество «Объединенные Пивоварни Хейнекен») обратилось в Арбитражный суд Новосибирской области с заявлением о признании недействительным решения Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам по Новосибирской области (далее — инспекция) от 30.09.2008 № 19 (далее — решение инспекции) в части доначисления



34 493 459 рублей налога на прибыль, 33 959 272 рублей налога на добавленную стоимость, 9 692 897 рублей налога на имущество, начисления соответствующих сумм пеней и штрафа, а также в части признания инспекцией налога на добавленную стоимость, заявленного к возмещению из бюджета, завышенным на 6 708 999 рублей.

Основанием для заявленных требований послужили следующие обстоятельства.

В 2007 году между обществом с ограниченной ответственностью «Сибирская Пивоварня Хейнекен» (далее — завод) (реорганизовано 09.10.2008 путем присоединения к обществу «Объединенные Пивоварни Хейнекен») и обществом с ограниченной ответственностью «Хейнекен Коммерческий Сервис» (далее — агент) действовал агентский договор от 01.04.2005 (далее — договор), в соответствии с которым агент от своего имени, но в интересах завода оказывал услуги по сбыту его продукции.

Согласно статье 7 договора завод обязуется компенсировать агенту расходы, фактически понесенные за отчетный месяц в связи с исполнением агентом своих обязательств по договору, а также выплатить вознаграждение в размере 7 процентов от этих расходов.

Под фактическими расходами агента стороны договорились понимать долю расходов, понесенных агентом в течение месяца и отраженных им в отчете за этот месяц.

По договору доля расходов за соответствующий месяц рассчитывается как удельный вес отгруженной агентом и оплаченной покупателями продукции завода в общей сумме поставленной агентом и оплаченной ему покупателями продукции в рамках исполнения агентом своих обязательств по всем договорам агента, заключенным им как с заводом, так и с третьими лицами (предприятиями корпорации Хейнекен в России) на реализацию аналогичной продукции.

Расчеты за оказанные агентом услуги осуществлялись заводом на основании ежемесячных отчетов агента и двусторонних актов сдачи-приемки работ.

В ходе выездной налоговой проверки завода за 2007 год инспекция признала, что заводом при исчислении налога на прибыль завышены на 144 940 876 рублей расходы на оплату услуг агента и неправомерно заявлено к вычету по счетам-фактурам, предъявленным к оплате агентом в проверяемом периоде, 21 834 237 рублей налога на добавленную стоимость (пункты 2.4.2.1 и 2.5.1.3.1 акта проверки от 05.09.2008 № 19).

В результате по данному эпизоду решением инспекции заводу доначислены соответствующие суммы налога на прибыль и налога на добавленную стоимость, начислены пени и штраф, а также отказано в возмещении 3 976 203 рублей налога на добавленную стоимость.

Основанием к такому решению послужил вывод инспекции о недостоверности и экономической неоправданности предъявленных к возмещению расходов агента

в виде, как сочла инспекция, абстрактной доли затрат, которые не подтверждены первичными учетными документами.

Обоснованной в целях уменьшения налогооблагаемой прибыли инспекцией признана лишь сумма, указанная сторонами в договоре как «вознаграждение», с соответствующей корректировкой налогового вычета сумм налога на добавленную стоимость, предъявленных агентом заводу при расчетах за оказанные им услуги.

Общество «Объединенные Пивоварни Хейнекен», не согласившись с решением инспекции, обратилось в арбитражный суд с названными требованиями.

Решением Арбитражного суда Новосибирской области от 06.04.2009 в удовлетворении заявленных требований отказано.

Постановлением Седьмого арбитражного апелляционного суда от 05.06.2009 решение суда первой инстанции оставлено без изменения.

Федеральный арбитражный суд Западно-Сибирского округа постановлением от 16.09.2009 данные судебные акты оставил без изменения.

В заявлении, поданном в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации, о пересмотре в порядке надзора названных судебных актов общество «Объединенные Пивоварни Хейнекен» просит отменить их в части отказа в удовлетворении требования о признании недействительным решения инспекции по эпизоду завышения заводом расходов по оплате услуг, оказанных агентом, и исключения из налоговых вычетов сумм налога на добавленную стоимость, предъявленных по счетам-фактурам этого агента, как принятых с нарушением норм материального права и противоречащих сложившейся практике применения арбитражными судами налогового законодательства.

В отзыве на заявление инспекция просит оставить оспариваемые в части судебные акты без изменения как законные и принятые с соблюдением норм налогового законодательства.

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

Отказывая обществу «Объединенные Пивоварни Хейнекен» в удовлетворении его требований, суды исходили из того, что агентский договор содержит условие, согласно которому все принципалы агента, с которыми у него заключены аналогичные договоры, возмещают ему 100 процентов понесенных им затрат, а также выплачивают вознаграждение в процентах от суммы этих затрат, являющееся прибылью агента. То есть чем больше агент понес затрат, тем больше сумма выплачиваемого ему вознаграждения. Таким образом, агент не заинтересован в проведении политики экономии, в уменьшении себестоимости своих услуг, а следовательно, в уменьшении затрат каждого принципала.

Кроме того, как отметили суды, представленные заводом документы не подтверждают, что расходы агента связаны с оказанием услуг именно заводу, а потому невозможно проверить правомерность возмещения этих расходов и установить экономическую обоснованность агентского вознаграждения.

Между тем судами допущено ошибочное толкование и применение положений главы 21 и 25 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — Кодекс).

Согласно статье 252 Кодекса при определении облагаемой налогом на прибыль базы налогоплательщик уменьшает полученные доходы на сумму произведенных расходов (за исключением расходов, указанных в статье 270 Кодекса).

Как следует из статьи 2 договора, в рамках деятельности по сбыту продукции завода агент обязан был хранить ее на арендуемых им складах, доставлять покупателям, создавая в этих целях обособленные подразделения в различных регионах Российской Федерации по своему усмотрению, изучать спрос и конъюнктуру рынка, вести работу по урегулированию споров с покупателями.

Затраты налогоплательщика на данные цели, как установлено статьей 253 Кодекса, относятся к расходам, связанным с производством и реализацией продукции.

Исходя из положений статей 254, 264 Кодекса часть из указанных затрат касается материальных расходов (хранение, доставка товара), иные затраты относятся к прочим расходам (изучение конъюнктуры рынка, связанной с производством и реализацией продукции). При этом не имеет значения, своими силами налогоплательщик осуществляет такую работу или он в этих целях пользуется услугами сторонней организации. В последнем случае он в соответствии с подпунктом 6 пункта 1 статьи 254 Кодекса вправе отнести стоимость услуг по сбыту собственной продукции, оплаченных сторонней организации, к расходам, уменьшающим облагаемую налогом прибыль.

Налог на добавленную стоимость, предъявленный к оплате лицом, оказывающим услуги по сбыту продукции, налогоплательщик в силу статей 171, 172 Кодекса вправе заявить к налоговому вычету.

Согласно статье 252 Кодекса под документально подтвержденными расходами понимаются затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Суды признали, что отчеты агента и акты сдачи-приемки выполненных работ не могут служить документальным подтверждением понесенных заводом расходов. Такими документами, по мнению судов, являются первичные документы, подтверждающие затраты агента по исполнению услуг, касающихся данного договора.

Однако судами не учтено, что каких-либо специальных требований к оформлению документов, подтверждающих затраты на оплату услуг агента (комиссионера, посредника), Кодекс не содержит.

Как следует из статьи 1008 Гражданского кодекса Российской Федерации, в ходе исполнения агентского договора агент обязан представлять принципалу отчеты в порядке и сроки, которые предусмотрены договором.

Если агентским договором не определено иное, к отчету агента должны быть приложены необходимые доказательства расходов, произведенных агентом за счет принципала.

В пункте 7.2 статьи 7 договора стороны указали обязанность агента прилагать к отчету документы, предусмотренные статьей 6 договора. При этом в перечне документов, содержащихся в данной статье, первичные документы, подтверждающие затраты агента по выполнению обязательств, не поименованы.

Кроме того, исходя из названных положений главы 25 Кодекса завод обязан был документально обосновать не затраты агента, а собственные затраты на оплату услуг по сбыту продукции. Такими документами являются отчеты агента, акты сдачи-приемки работ, оформленные в соответствии с условиями договора, платежные документы.

В силу статьи 1006 Гражданского кодекса Российской Федерации принципал обязан уплатить агенту вознаграждение в размере и в порядке, установленном агентским договором.

Суды признали, что примененный сторонами в договоре принцип расчета вознаграждения исходя из стоимости расходов агента на выполнение услуг по всем аналогичным договорам с предприятиями корпорации Хейнекен в России не может быть принят, поскольку не позволяет соотнести затраты агента с затратами непосредственно по договору с заводом.

Вместе с тем суды не приняли во внимание, что агент оказывал услуги по сбыту продукции, действуя в отношениях с третьими лицами от своего имени. Завод же обязан был оплатить агенту услуги в размере и порядке, предусмотренном статьей 7 договора. При этом размер вознаграждения за оказанные услуги стороны вправе были определять самостоятельно.

Применение сторонами принципа расчета стоимости вознаграждения, причитающегося агенту, а по смыслу статьи 40 Кодекса — стоимости услуг агента, в зависимости от его затрат не влечет обязанности завода документально подтвердить и экономически обосновать затраты агента.

Суды же в данном случае усмотрели зависимость обоснованности затрат завода по оплате услуг агента от принципа определения размера вознаграждения, а также от обоснованности затрат агента, что не вытекает из налогового законодательства.

Считая недопустимым при определении стоимости услуг по сбыту продукции применение расчетного метода, подобного использованному, инспекция исходила из того, что при таком расчете не соблюдается принцип достоверности и реальности понесенных агентом затрат в отношении услуг, оказанных конкретному принципалу.

Суды, признав довод инспекции правомерным, указали, что при расчетном методе определения стоимости затрат исключена возможность проверки экономической обоснованности расходов, понесенных заводом, что является неперенным условием для учета расходов при налогообложении прибыли.

Между тем под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме (статья 252 Кодекса).

Расчетный метод определения затрат, допустимых к учету при налогообложении, в принципе не противоречит законодательству. В данном деле такой метод являлся наиболее оптимальным и оправданным, а следовательно, экономически обоснованным. Об этом свидетельствует следующее.

Как установлено судами, агент осуществлял на всей территории России сбыт аналогичной продукции на аналогичных условиях со всеми производителями корпорации Хейнекен в России и учитывал все расходы, понесенные им при реализации этой продукции.

Определяя долю вознаграждения каждого в зависимости от его доли реализованной продукции, агент определял реальную долю расходов, приходящуюся на каждого производителя продукции — принципала по конкретному агентскому договору.

Существенным по делу является то обстоятельство, что агент не перевыставлял оплаченные им счета своих контрагентов, а учитывал расходы по ним как собственные затраты.

То, что в договоре и отчетах агента стоимость услуг, подлежащих оплате заводом, расшифровывалась по двум позициям как «возмещаемые расходы» и «вознаграждение», не влияет на природу сумм, оплаченных заводом агенту. В данном случае «возмещаемые расходы», хоть они так и названы сторонами, фактически являются частью вознаграждения агента.

Таким образом, нельзя признать правомерным отказ инспекции принять к расходам, уменьшающим налогооблагаемую прибыль завода, затраты общества на оплату услуг агента сверх суммы «вознаграждения», а также отказ в соответствующем налоговом вычете сумм налога на добавленную стоимость, предъявленных агентом по счетам-фактурам при расчетах за оказанные услуги.

При таких обстоятельствах судебные акты по настоящему делу подлежат частичной 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.

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

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

**ПОСТАНОВИЛ:**

решение Арбитражного суда Новосибирской области от 06.04.2009 по делу № А45-21413/2008, постановление Седьмого арбитражного апелляционного суда от 05.06.2009 и постановление Федерального арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 16.09.2009 по тому же делу в части отказа обществу с ограниченной ответственностью «Объединенные Пивоварни Хейнекен» в признании недействительным решения Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам по Новосибирской области от 30.09.2008 № 19 о доначислении налога на прибыль, налога на добавленную стоимость, начислении соответствующих пеней, штрафа и об отказе в возмещении налога на добавленную стоимость по эпизоду, связанному с расходами общества с ограниченной ответственностью «Сибирская Пивоварня Хейнекен» на оплату услуг общества с ограниченной ответственностью «Хейнекен Коммерческий Сервис» по агентскому договору от 01.04.2005 отменить.

В указанной части решение Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам по Новосибирской области от 30.09.2008 № 19 признать недействительным.

В остальной части названные судебные акты оставить без изменения.

*Председательствующий А.А. Иванов*

## Взыскание налога в судебном порядке

Признание недействительным постановления налогового органа о взыскании налога за счет иного имущества налогоплательщика препятствует удовлетворению его требования о взыскании налога в судебном порядке.

### **ПОСТАНОВЛЕНИЕ Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 17832/09 Москва, 11 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., Андреевой Т.К., Бабкина А.И., Витрянского В.В., Вышняк Н.Г., Иванниковой Н.П., Козловой О.А., Маковской А.А., Першутова А.Г., Сарбаша С.В., Слесарева В.Л., Юхнея М.Ф. —

рассмотрел заявление индивидуального предпринимателя Ковалевич Елены Давыдовны о пересмотре в порядке надзора решения Арбитражного суда Калужской области от 07.07.2009 по делу № А23-1650/09А-21-35, постановления Двдцатого арбитражного апелляционного суда от 09.09.2009 и постановления Федерального арбитражного суда Центрального округа от 25.11.2009 по тому же делу.

В заседании приняли участие представители Инспекции Федеральной налоговой службы по Ленинскому округу города Калуги — Уткина В.М., Федотова Н.Г.

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

Межрайонной инспекцией Федеральной налоговой службы № 1 по Калужской области (далее — межрайонная инспекция) проведена выездная налоговая проверка индивидуального предпринимателя Ковалевич Е.Д. (далее — предприниматель) по вопросам соблюдения законодательства о налогах и сборах.

По результатам проверки межрайонной инспекцией составлен акт от 14.02.2007 № 4 и с учетом представленных предпринимателем возражений принято решение от 25.04.2007 № 7 о привлечении предпринимателя к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения.

Решением Управления Федеральной налоговой службы по Калужской области от 04.06.2007 № 63-11/4865 названное решение межрайонной инспекции частично отменено.

В связи с изменением предпринимателем места жительства его учетное дело направлено в Инспекцию Федеральной налоговой службы по Ленинскому округу города Калуги (далее — инспекция).

Инспекцией 26.06.2007 в адрес предпринимателя выставлены требования об уплате налога, сбора, пеней, штрафа № 62, 3658, 3659, 3660.

Так как предприниматель не исполнил эти требования в добровольном порядке, инспекция вынесла решения от 18.07.2007 № 7169, 7170, 7171, 7172 о взыскании указанных сумм за счет денежных средств налогоплательщика в банках.

Поскольку информация о счетах предпринимателя отсутствовала, инспекцией 20.07.2007 вынесены решение и постановление № 285 о взыскании налогов, сборов, пеней, штрафов за счет имущества предпринимателя.

На основании постановления № 285 судебным приставом-исполнителем Калужского городского отдела судебных приставов Управления Федеральной службы судебных приставов по Калужской области (далее — служба судебных приставов) возбуждено исполнительное производство от 25.07.2007 № 59912/717/20/2007.

Решением Арбитражного суда Калужской области от 20.08.2007 по делу № А23-1512/07А-14-90, оставленным без изменения постановлением Двадцатого арбитражного апелляционного суда от 11.01.2008, решение межрайонной инспекции от 25.04.2007 № 7 признано частично недействительным.

Решением Арбитражного суда Калужской области от 20.02.2009 по делу № А23-4444/08А-21-44, вступившим в законную силу 04.05.2009, постановление инспекции от 20.07.2007 № 285 о взыскании налогов, сборов, пеней, штрафов за счет имущества налогоплательщика признано недействительным.

Ссылаясь на указанные обстоятельства, инспекция обратилась в Арбитражный суд Калужской области с требованием о взыскании 1 358 714 рублей 81 копейки начисленных налогов, 216 454 рублей пеней и 79 734 рублей 05 копеек штрафа, а также заявила ходатайство о восстановлении пропущенного срока на обращение в арбитражный суд.

Решением Арбитражного суда Калужской области от 07.07.2009 требование инспекции удовлетворено.

Постановлением Двадцатого арбитражного апелляционного суда от 09.09.2009 решение суда первой инстанции от 07.07.2009 оставлено без изменения.

Федеральный арбитражный суд Центрального округа постановлением от 25.11.2009 оставил без изменения решение суда первой инстанции от 07.07.2009 и постановление суда апелляционной инстанции от 09.09.2009.

Суды исходили из того, что до обращения предпринимателя в суд с заявлением о признании недействительным решения межрайонной инспекции инспекция осуществила все этапы принудительного взыскания задолженности, предусмотренные статьями 46, 47 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — Кодекс), а также из того, что после вступления в силу решения Арбитражного суда Калужской области по делу № А23-1512/07А-14-90, которым решение межрайонной



инспекции от 25.04.2007 № 7 признано частично недействительным, инспекция направила в адрес службы судебных приставов письмо от 10.12.2008 № 10-19/29046 об уменьшении задолженности по налогам по постановлению от 20.07.2007 № 285.

При этом суд кассационной инстанции указал, что установленный пунктом 3 статьи 46 Кодекса шестимесячный срок на обращение в суд инспекцией пропущен не был, так как определением Арбитражного суда Калужской области от 04.07.2007 по делу № А23-1512/07А-14-90 приняты обеспечительные меры в виде приостановления действия решения инспекции, которые отменены лишь 19.01.2009, инспекция же обратилась в суд с рассматриваемым заявлением 07.05.2009.

В заявлении, поданном в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации, о пересмотре в порядке надзора решения суда первой инстанции от 07.07.2009, постановления суда апелляционной инстанции от 09.09.2009 и постановления суда кассационной инстанции от 25.11.2009 предприниматель просит отменить их, ссылаясь на неправильное применение судами норм материального и процессуального права и нарушение единообразия в толковании и применении арбитражными судами норм права.

В отзыве на заявление инспекция просит оставить названные судебные акты без изменения.

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

Согласно пункту 4 статьи 29 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации арбитражные суды рассматривают, в частности, дела о взыскании с организаций и граждан, осуществляющих предпринимательскую и иную экономическую деятельность, обязательных платежей, санкций, если федеральным законом не предусмотрен иной порядок их взыскания.

В силу части 1 статьи 213 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации государственные органы, органы местного самоуправления, иные органы, наделенные в соответствии с федеральным законом контрольными функциями, вправе обратиться в арбитражный суд с заявлением о взыскании с лиц, осуществляющих предпринимательскую и иную экономическую деятельность, установленных законом обязательных платежей и санкций, если федеральным законом не предусмотрен иной порядок их взыскания.

На основании пункта 2 статьи 45 Кодекса в случае неуплаты или неполной уплаты налога в установленный срок взыскание налога с организации или индивидуального предпринимателя производится в порядке, определенном статьями 46 и 47 Кодекса.

Взыскание налога в судебном порядке производится:

- 1) с организации, которой открыт лицевой счет;

- 2) в целях взыскания недоимки, числящейся более трех месяцев за организациями, являющимися в соответствии с гражданским законодательством Российской Федерации зависимыми (дочерними) обществами (предприятиями), с соответствующих основных (преобладающих, участвующих) обществ (предприятий) в случаях, когда на счета последних в банках поступает выручка за реализуемые товары (работы, услуги) зависимых (дочерних) обществ (предприятий), а также за организациями, являющимися в соответствии с гражданским законодательством Российской Федерации основными (преобладающими, участвующими) обществами (предприятиями), с зависимых (дочерних) обществ (предприятий), когда на их счета в банках поступает выручка за реализуемые товары (работы, услуги) основных (преобладающих, участвующих) обществ (предприятий);
- 3) 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.

Согласно пункту 3 статьи 46 Кодекса решение о взыскании налога принимается после истечения срока, установленного в требовании об уплате налога, но не позднее двух месяцев после его истечения. Решение о взыскании, принятое после истечения этого срока, считается недействительным и исполнению не подлежит. В таком случае налоговый орган может обратиться в суд с иском о взыскании с налогоплательщика (налогового агента) — организации или индивидуального предпринимателя — причитающейся к уплате суммы налога. Заявление может быть подано в суд в течение шести месяцев после истечения срока исполнения требования об уплате налога. Пропущенный по уважительной причине срок подачи заявления может быть восстановлен судом.

В пункте 2 статьи 45 и пункте 3 статьи 46 Кодекса представлен исчерпывающий перечень случаев для обращения налогового органа в суд.

Вывод судов о том, что налоговые органы имеют право на обращение в арбитражный суд с заявлением о взыскании задолженности по налоговым обязательствам не только в случае пропуска срока, установленного пунктом 3 статьи 46 Кодекса, но и в других случаях нарушения порядка внесудебного взыскания налогов, предусмотренного статьями 46 и 47 Кодекса, не основан на нормах действующего законодательства.

В настоящем деле право инспекции на взыскание налогов было реализовано ею во внесудебном порядке.

Признание недействительным постановления инспекции о взыскании налога за счет иного имущества налогоплательщика препятствует удовлетворению ее требования о взыскании налога в судебном порядке.

Иное означало бы нарушение равновесия интересов участников отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах.

При таких 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.

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 4 части 1 статьи 305, статьей 306 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации

**ПОСТАНОВИЛ:**

решение Арбитражного суда Калужской области от 07.07.2009 по делу № А23-1650/09А-21-35, постановление Двдцатого арбитражного апелляционного суда от 09.09.2009 и постановление Федерального арбитражного суда Центрального округа от 25.11.2009 по тому же делу отменить.

В удовлетворении заявления Инспекции Федеральной налоговой службы по Ленинскому округу города Калуги отказать.

*Председательствующий А.А. Иванов*

## Объект обложения НДС

Инспекция неправомерно отказала обществу в применении налоговой ставки 0 процентов, предусмотренной пунктом 1 статьи 164 Налогового кодекса Российской Федерации, а следовательно, и налоговых вычетов по данному налогу, поскольку реализуемая обществом ремонтно-техническая документация в альбомах на бумажных носителях и на дисках в электронном виде является товаром.

### ПОСТАНОВЛЕНИЕ

#### Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации

№ 17933/09

Москва, 11 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., Андреевой Т.К., Витрянского В.В., Вышняк Н.Г., Зориной М.Г., Иванниковой Н.П., Козловой О.А., Маковской А.А., Нешатаевой Т.Н., Першутова А.Г., Сарбаша С.В., Слесарева В.Л., Юхнея М.Ф. —

рассмотрел заявление Межрегиональной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам № 8 о пересмотре в порядке надзора решения Арбитражного суда города Санкт-Петербурга и Ленинградской области от 06.03.2009 по делу № А56-22914/2008, постановления Тринадцатого арбитражного апелляционного суда от 01.06.2009 и постановления Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 25.09.2009 по тому же делу.

В заседании приняли участие представители:

от заявителя — Межрегиональной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам № 8 — Кононова Е.Н.;

от открытого акционерного общества «Уфимское моторостроительное производственное объединение» — Штоль А.А.

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

Открытое акционерное общество «Уфимское моторостроительное производственное объединение» (далее — общество) обратилось в Арбитражный суд города Санкт-Петербурга и Ленинградской области с заявлением о признании недействительным решения Межрегиональной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам № 8 (далее — инспекция) от 25.04.2008 № 80

в части отказа в возмещении из бюджета 632 001 рубля налога на добавленную стоимость за октябрь 2007 года.

Решением Арбитражного суда города Санкт-Петербурга и Ленинградской области от 06.03.2009 требование общества удовлетворено.

Постановлением Тринадцатого арбитражного апелляционного суда от 01.06.2009 решение суда первой инстанции оставлено без изменения.

Федеральный арбитражный суд Северо-Западного округа постановлением от 25.09.2009 оставил названные судебные акты без изменения.

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

В отзыве на заявление общество просит оставить оспариваемые судебные акты без изменения как соответствующие положениям законодательства о налогах и сборах.

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

Как установлено судами и подтверждается материалами дела, инспекция отказала обществу в применении налоговых вычетов сумм налога на добавленную стоимость, уплаченных российским контрагентом, разработавшим ремонтно-техническую документацию в альбомах и на бумажных носителях для реализации иностранной компании. Отказ инспекции мотивирован неправомерным применением обществом налоговой ставки 0 процентов по налогу на добавленную стоимость, предусмотренной пунктом 1 статьи 164 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — Налоговый кодекс, Кодекс) и, следовательно, налоговых вычетов, поскольку реализуемая обществом документация не является товаром. При этом инспекция сослалась на статью 128 Гражданского кодекса Российской Федерации (далее — Гражданский кодекс), согласно которой результаты интеллектуальной деятельности не относятся к имуществу, и на статью 38 Налогового кодекса, в силу которой такие результаты не могут признаваться товаром. Кроме того, инспекция указала, что местом реализации работ (услуг) по разработке документации в силу подпункта 4 пункта 1 статьи 148 Налогового кодекса территория Российской Федерации не является, поэтому общие правила возмещения налога на добавленную стоимость в отношении данной операции не применяются.

Общество обжаловало решение инспекции в Арбитражный суд города Санкт-Петербурга и Ленинградской области, который заявленное требование удовлетворил, признав названный ненормативный акт недействительным. При этом суд

исходил из того, что общество разработку ремонтно-технической документации не осуществляло, а приобрело ее как товар у третьих лиц в виде бумажных и магнитных носителей, исключительные права на ремонтно-техническую документацию ему не передавались.

Установив, что реализованная обществом на экспорт упомянутая документация является товаром, суды сочли, что ссылка инспекции на положения подпункта 4 пункта 1 статьи 148 Налогового кодекса необоснованна.

Кроме того, суд кассационной инстанции дополнил аргументацию такого вывода тем, что документация как объект исключительных прав в качестве нематериального актива на учет обществом не принималась и в договорах поставки обществу этой документации российскими контрагентами условие о передаче исключительных прав на нее как на результат интеллектуальной деятельности не содержалось.

Вывод судов об отсутствии правовых оснований для отказа инспекции в применении обществом налогового вычета является правильным ввиду следующего.

Судами установлено, что в соответствии с Соглашением между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Индия федеральное государственное унитарное предприятие «Рособоронэкспорт» (далее — предприятие «Рособоронэкспорт») заключило с индийской корпорацией «Хиндустан Аэронаутикс Лимитед» (далее — иностранная компания) контракт от 28.09.2005 № РВ/135611240204 (далее — контракт).

Исходя из условий контракта, предприятие «Рособоронэкспорт» обязалось оказать иностранной компании техническое содействие в дооборудовании находящихся на территории Индии предприятий для организации на них ремонта самолетов, их двигателей, бортового оборудования, вооружения российского производства и средств наземного контроля и обслуживания. В целях реализации контракта предприятие «Рособоронэкспорт» обязалось поставить специальное и промышленное технологическое оборудование, оснастку, ремонтно-монтажный инструмент, контрольно-измерительную аппаратуру, комплектующие изделия, запасные части, необходимые для организации и обеспечения ремонта (капитального ремонта) указанных изделий, включая двигатели самолетов, а также ремонтно-техническую документацию, в том числе связанную с ремонтом (капитальным ремонтом) двигателей самолетов (далее — документация).

Выполняя обязательство поставить предусмотренную контрактом документацию, предприятие «Рособоронэкспорт» (комиссионер) заключило с обществом (комитентом) договор комиссии от 31.01.2005 № Р/435611243438-413648, согласно которому общество обязалось отгрузить документацию на экспорт.

Вывод инспекции о том, что обществом неправомерно применены налоговая ставка 0 процентов по налогу на добавленную стоимость и налоговые вычеты, является ошибочным.

В силу подпункта 1 пункта 1 статьи 146 Налогового кодекса реализация товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации признается объектом обложения налогом на добавленную стоимость.

В соответствии с подпунктом 1 пункта 1 статьи 164 Налогового кодекса обложение этим налогом производится по налоговой ставке 0 процентов при реализации товаров, вывезенных в таможенном режиме экспорта, при условии представления в налоговые органы документов, предусмотренных статьей 165 Налогового кодекса.

Налогоплательщик имеет право уменьшить общую сумму названного налога, исчисленную в соответствии со статьей 166 Налогового кодекса, на установленные статьей 171 налоговые вычеты.

Согласно пункту 2 статьи 171 Налогового кодекса вычетам подлежат суммы налога, предъявленные налогоплательщику при приобретении товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации.

Товаром Налоговый кодекс признает любое имущество, реализуемое либо предназначенное для реализации (пункт 3 статьи 38 Кодекса).

Услугой для целей налогообложения признается деятельность, результаты которой не имеют материального выражения, реализуются и потребляются в процессе осуществления этой деятельности (пункт 5 статьи 38 Кодекса).

Материалами дела установлено, что ни предприятие «Рособоронэкспорт», ни общество документацию не разрабатывали и на учет ее в качестве нематериального актива не принимали.

Для поставки на экспорт эта документация была приобретена обществом у российских контрагентов и оприходована исключительно как товар.

Кроме того, судами установлено, что общество выполнило все условия, предусмотренные главой 21 Налогового кодекса для подтверждения обоснованности применения налоговой ставки 0 процентов, и представило первичные документы для подтверждения обоснованности применения налоговых вычетов по налогу на добавленную стоимость в сумме 632 001 рубля.

В связи с тем, что реализованная обществом на экспорт документация является товаром, ссылка инспекции на положения подпункта 4 пункта 1 статьи 148 Кодекса является необоснованной.

При названных условиях оснований для отмены оспариваемых судебных актов не имеется.

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 города Санкт-Петербурга и Ленинградской области от 06.03.2009 по делу № А56-22914/2008, постановление Тринадцатого арбитражного апелляционного суда от 01.06.2009 и постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 25.09.2009 по указанному делу оставить без изменения.

Заявление Межрегиональной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам № 8 оставить без удовлетворения.

*Председательствующий А.А. Иванов*



## **Объект обложения НДС Ликвидация основного средства**

Налогоплательщик вправе применить вычет сумм налога на добавленную стоимость, уплаченных по счетам-фактурам поставщику работ по ликвидации объекта основных средств, использовавшегося для осуществления операций, признаваемых объектами обложения налогом на добавленную стоимость.

### **ПОСТАНОВЛЕНИЕ Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 17969/09 Москва, 20 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., Бабкина А.И., Витрянского В.В., Вышняк Н.Г., Завьяловой Т.В., Иванниковой Н.П., Исайчева В.Н., Козловой О.А., Пауля Г.Д., Першутова А.Г., Слесарева В.Л., Юхнея М.Ф. —

рассмотрел заявление открытого акционерного общества «Гранит-Кузнечное» о пересмотре в порядке надзора постановления Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 02.10.2009 по делу № А56-41978/2008 Арбитражного суда города Санкт-Петербурга и Ленинградской области.

В заседании приняли участие представители:

от заявителя — открытого акционерного общества «Гранит-Кузнечное» — Бабуркин Ю.В., Лыжин Д.В.;

от Инспекции Федеральной налоговой службы по Приозерскому району Ленинградской области — Бернадская Л.Д., Езерская С.А.

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

Инспекцией Федеральной налоговой службы по Приозерскому району Ленинградской области (далее — инспекция) проведена выездная налоговая проверка открытого акционерного общества «Гранит-Кузнечное» (далее — общество) по вопросам соблюдения законодательства о налогах и сборах за 2005–2007 годы, составлен акт от 05.08.2008 № 10-08/12298 и принято решение от 03.10.2008 № 10-08/16926 (далее — решение инспекции), которым обществу предложено уплатить налог на прибыль и налог на добавленную стоимость, соответствующие пени за не-

своевременную уплату названных налогов и штрафы, предусмотренные пунктом 1 статьи 122 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — Кодекс), а также внести необходимые исправления в документы бухгалтерского и налогового учета.

Данным решением инспекция в числе прочего отказала в применении вычета сумм налога на добавленную стоимость по эпизоду, связанному с демонтажем надземной части зданий дробильно-сортировочного завода по договору от 25.07.2006 № ПД-0107/06-05 с обществом с ограниченной ответственностью «Ассоциация по сносу зданий».

При этом инспекция указала, что работы по демонтажу зданий дробильно-сортировочного завода по причине их списания с баланса (ликвидация объекта основных средств) не связаны с производством и реализацией. В результате этих работ произошло уничтожение имущества, право собственности на него прекратилось. Такие работы не направлены на совершение операций, признаваемых объектом обложения налогом на добавленную стоимость.

Не согласившись с решением инспекции, общество обратилось в Арбитражный суд города Санкт-Петербурга и Ленинградской области с заявлением о признании недействительным решения инспекции в части, в том числе в части эпизода, связанного с демонтажем зданий дробильно-сортировочного завода (далее — спорный эпизод).

Решением Арбитражного суда города Санкт-Петербурга и Ленинградской области от 24.02.2009 решение инспекции частично, в том числе в части отказа в применении вычета сумм налога на добавленную стоимость по спорному эпизоду, признано недействительным.

Постановлением Тринадцатого арбитражного апелляционного суда от 23.06.2009 решение суда первой инстанции отменено, решение инспекции признано недействительным в части.

Федеральный арбитражный суд Северо-Западного округа постановлением от 02.10.2009 решение суда первой инстанции и постановление суда апелляционной инстанции в части спорного эпизода отменил и в удовлетворении заявленных требований в этой части отказал.

Суд кассационной инстанции поддержал позицию налоговой инспекции и пришел к выводу о том, что суммы налога на добавленную стоимость, уплаченные контрагенту по договору о демонтаже зданий завода, подлежали учету в стоимости работ и в соответствии с подпунктом 8 пункта 1 статьи 265 Кодекса включению в состав внереализационных расходов, уменьшающих базу, облагаемую налогом на прибыль.

В заявлении, поданном в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации, о пересмотре в порядке надзора постановления суда кассационной инстанции общество просит его отменить в части спорного эпизода, ссылаясь на нарушение единообразия в толковании и применении арбитражными судами норм материального права.

В отзыве на заявление инспекция просит оставить обжалуемый судебный акт без изменения как соответствующий нормам права.

Проверив обоснованность доводов, изложенных в заявлении, отзыве на него и выступлениях присутствующих в заседании представителей участвующих в деле лиц, Президиум считает, что постановления судов апелляционной и кассационной инстанций подлежат отмене в части спорного эпизода по следующим основаниям.

Суд апелляционной инстанции в мотивировочной части постановления поддержал правовую позицию суда первой инстанции по спорному эпизоду, однако в резолютивной части отменил решение суда в полном объеме. При этом основания для отмены решения арбитражного суда, предусмотренные частью 4 статьи 270 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, судом апелляционной инстанции установлены не были.

Судом кассационной инстанции при рассмотрении настоящего дела не учтено следующее.

Налог на добавленную стоимость является косвенным налогом. Согласно главе 21 Кодекса суммы налога, предъявленные налогоплательщику, могут быть заявлены им в налоговой декларации в виде налогового вычета либо учтены в стоимости товаров (работ, услуг).

В силу пункта 1 статьи 171 Кодекса налогоплательщик вправе уменьшить общую сумму налога, исчисленную по правилам статьи 166 Кодекса, на установленные статьей 171 Кодекса налоговые вычеты. Пунктом 2 статьи 171 Кодекса определено, что вычетам подлежат суммы налога, предъявленные налогоплательщику в отношении товаров (работ, услуг), а также имущественных прав, приобретаемых для осуществления операций, признаваемых объектами налогообложения в соответствии с главой 21 Кодекса, за исключением товаров, указанных в пункте 2 статьи 170 Кодекса.

Пункт 2 статьи 170 Кодекса предусматривает случаи учета сумм налога на добавленную стоимость в стоимости товаров (работ, услуг). Из данного пункта не следует, что операции по ликвидации объекта основных средств относятся к этим случаям. Таким образом, у общества не имелось правовых оснований для включения суммы налога на добавленную стоимость в состав внереализационных расходов, уменьшающих базу, облагаемую налогом на прибыль.

Использование объекта основных средств в хозяйственной деятельности имеет комплексный характер и включает в себя установку, эксплуатацию, а при возникновении производственной необходимости ликвидацию основного средства. Как следует из материалов дела, здания дробильно-сортировочного завода относились к основным средствам, имели производственное назначение, их эксплуатация была направлена на получение продукции, реализуемой обществом.

При таких обстоятельствах общество вправе было заявить в налоговой декларации вычет сумм налога на добавленную стоимость, уплаченных по счетам-фактурам

поставщику работ по ликвидации объекта основных средств, а у инспекции отсутствовали основания для отказа в применении налогового вычета.

Постановления судов апелляционной и кассационной инстанций как нарушающие единообразие в толковании и применении арбитражными судами норм права в силу пункта 1 статьи 304 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации подлежат отмене в части.

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 Тринадцатого арбитражного апелляционного суда от 23.06.2009 и постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 02.10.2009 по делу № А56-41978/2008 Арбитражного суда города Санкт-Петербурга и Ленинградской области в части эпизода, связанного с применением вычета сумм налога на добавленную стоимость, уплаченных при демонтаже зданий дробильно-сортировочного завода, отменить.

В отмененной части решение Арбитражного суда города Санкт-Петербурга и Ленинградской области от 24.02.2009 оставить без изменения.

В остальной части судебные акты по указанному делу оставить без изменения.

*Председательствующий А.А. Иванов*

## Обложение НДС экспортных операций

Налогоплательщик-экспортер вправе заявить налоговые вычеты по налогу на добавленную стоимость, если его контрагенты лишены права на применение налоговой ставки 0 процентов в силу специфики таможенного оформления документов, подтверждающих выполнение работ (оказание услуг) в отношении товаров, вывезенных в таможенном режиме экспорта.

### ПОСТАНОВЛЕНИЕ

#### Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации

№ 17977/09

Москва, 20 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., Иванниковой Н.П., Исайчева В.Н., Козловой О.А., Маковской А.А., Пановой И.В., Слесарева В.Л., Тумаркина В.М., Юхнея М.Ф. —

рассмотрел заявления открытого акционерного общества «Сургутнефтегаз» и общества с ограниченной ответственностью «Трансойл» о пересмотре в порядке надзора решения Арбитражного суда города Москвы от 03.03.2009 по делу № А40-87551/08-151-394, постановления Девятого арбитражного апелляционного суда от 15.06.2009 и постановления Федерального арбитражного суда Московского округа от 03.12.2009 по тому же делу.

В заседании приняли участие представители:

от заявителя — открытого акционерного общества «Сургутнефтегаз» — Бобракова О.И., Мялковский С.С., Сладкова О.Г.;

от заявителя — общества с ограниченной ответственностью «Трансойл» — Колбинцев А.О., Попов А.В., Рыбина Е.Ю.;

от Межрегиональной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам № 1 — Елина Н.В., Кочарова А.И., Овчар О.В., Сенина М.Г., Уткина В.М., Черезов В.В.;

от общества с ограниченной ответственностью «Сургутэкс» — Ищенко С.В.

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

Межрегиональной инспекцией Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам № 1 (далее — инспекция) по результатам выездной налоговой проверки открытого акционерного общества «Сургутнефтегаз» (далее — общество «Сургутнефтегаз», общество) за период с 01.01.2006 по 31.12.2007 составлен акт от 17.10.2008 № 52-21-15/223 и вынесено решение от 30.10.2008 № 52-21-14/1096 (далее — решение инспекции), которым общество привлечено к налоговой ответственности, предусмотренной статьей 122 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — Кодекс), в виде взыскания 24 261 558 рублей штрафа, ему отказано в принятии к вычету 121 307 793 рублей налога на добавленную стоимость, доначислен налог на добавленную стоимость в той же сумме и начислено 10 002 912 рублей 88 копеек пеней.

Как следует из решения инспекции, в данный период в нарушение положений главы 21 Кодекса общество с ограниченной ответственностью «Сургутэкс» (далее — общество «Сургутэкс») выставяло обществу «Сургутнефтегаз» счета-фактуры, в которых по услугам, оказанным в отношении товаров, оформленных по временным периодическим таможенным декларациям в качестве экспортируемых (декларации содержали отметку таможенного органа «Выпуск разрешен»), указывало налог на добавленную стоимость по ставке 18 процентов; общество «Сургутнефтегаз», оплатив по этим счетам-фактурам стоимость услуг, произвело, по мнению инспекции, необоснованный налоговый вычет в сумме 121 307 793 рублей.

Общество «Сургутнефтегаз» обратилось в Арбитражный суд города Москвы с заявлением о признании решения инспекции недействительным в части отказа в принятии налоговых вычетов по отдельным счетам-фактурам, доначисления 121 307 793 рублей налога на добавленную стоимость, начисления 10 002 912 рублей 88 копеек пеней и привлечения к налоговой ответственности в виде взыскания 24 261 558 рублей штрафа, а также возврате уплаченных обществом указанных сумм.

К участию в деле в качестве третьих лиц, не заявляющих самостоятельных требований относительно предмета спора, привлечены общество «Сургутэкс» и общество с ограниченной ответственностью «Трансойл» (далее — общество «Трансойл»).

Решением Арбитражного суда города Москвы от 03.03.2009 в удовлетворении заявленных требований отказано.

Суд пришел к выводу о том, что нефтепродукты в период их транспортировки уже находились под таможенным режимом экспорта, поэтому к услугам по их реализации следовало применить налоговую ставку 0 процентов и общество «Сургутнефтегаз» не вправе было производить налоговые вычеты сумм налога на добавленную стоимость по выставленным ему счетам-фактурам с налоговой ставкой 18 процентов.

Девятый арбитражный апелляционный суд постановлением от 15.06.2009 решение суда первой инстанции отменил в части исключения из налоговых вычетов 7 255 878 рублей 44 копеек налога на добавленную стоимость по счетам-фактурам, выписанным обществом «Сургутэкс» ранее, чем проставлена отметка таможенного органа «Выпуск разрешен» на соответствующих временных грузовых таможенных

декларациях, доначисления налога в той же сумме, начисления пеней и взыскания штрафа в соответствующих суммах, в отмененной части решение инспекции признал недействительным и обязал инспекцию возвратить излишне уплаченные суммы налога, пеней и штрафа. В остальной части решение суда первой инстанции оставлено без изменения.

Федеральный арбитражный суд Московского округа постановлением от 03.12.2009 постановление суда апелляционной инстанции оставил без изменения.

В заявлениях, поданных в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации, о пересмотре в порядке надзора названных судебных актов общество «Сургутнефтегаз» и общество «Трансойл» просят их отменить в части отказа в удовлетворении требований общества «Сургутнефтегаз», ссылаясь на нарушение единообразия в толковании и применении арбитражными судами норм права, и удовлетворить требования общества «Сургутнефтегаз» полностью.

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

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

В 2007 году общество «Сургутнефтегаз» через комиссионера — общество «Сургутэкс» — по договорам комиссии от 22.12.2005 № 1626 и от 25.01.2007 № 78 реализовало на экспорт нефтепродукты, изготовленные обществом с ограниченной ответственностью «Производственное объединение «Киришинефтеоргсинтез».

Товары вывозились из Российской Федерации морским транспортом из морского порта Санкт-Петербурга и морского порта Витино (Мурманская область).

Доставку товаров с железнодорожной станции Кириши Ленинградской области до припортовых железнодорожных станций Автово и Белое море осуществляло общество «Трансойл» по заключенному с обществом «Сургутэкс» договору от 18.12.2006 № С/11-06, предметом которого является оказание услуг по транспортировке товаров железнодорожным транспортом в собственных или арендованных вагонах-цистернах собственными или арендованными локомотивами с оплатой железнодорожного тарифа за пользование железнодорожной инфраструктурой и перевозку товаров.

Из счетов-фактур общества «Сургутэкс» усматривается, что они выставлены на основании счетов-фактур общества «Трансойл». Отраженные в них суммы налога на добавленную стоимость взаимно корреспондируют.

Из пояснений общества «Трансойл» следует, что, формируя показатели своих счетов-фактур, оно включало в них железнодорожный тариф с налогом на добавленную стоимость по налоговой ставке 18 процентов, уплаченный открытому акционерному обществу «Российские железные дороги».

Таким образом, общество «Сургутнефтегаз» оплатило и включило в налоговые вычеты суммы налога на добавленную стоимость, перевыставленные обществом «Сургутэкс».

Согласно подпункту 2 пункта 1 статьи 164 Кодекса налогообложение производится по налоговой ставке 0 процентов при реализации работ (услуг), непосредственно связанных с производством и реализацией товаров, вывезенных в таможенном режиме экспорта, при условии представления в налоговые органы документов, указанных в статье 165 Кодекса. К таким работам (услугам) относятся, в частности, организация перевозок, перевозка или транспортировка вывозимых за пределы территории Российской Федерации товаров, выполняемые (оказываемые) российскими организациями.

Для подтверждения права на применение налоговой ставки 0 процентов названные организации представляют в налоговые органы предусмотренные подпунктом 4 пункта 4 статьи 165 Кодекса копии транспортных, товаросопроводительных и (или) иных документов, подтверждающих вывоз товаров за пределы таможенной территории Российской Федерации с учетом особенностей, установленных подпунктом 4 пункта 1 статьи 165 (копии должны иметь отметки пограничных таможенных органов, подтверждающие вывоз товаров за пределы Российской Федерации).

Подтверждение вывоза товаров за пределы таможенной территории Российской Федерации осуществляется в соответствии с нормативными правовыми актами Федеральной таможенной службы как уполномоченного органа по нормативному правовому регулированию, контролю и надзору в области таможенного дела.

При международной перевозке товаров железнодорожным транспортом порядок действий должностных лиц таможенных органов, проведения таможенных процедур и отдельных форм таможенного контроля установлены Инструкцией о действиях должностных лиц таможенных органов, совершающих таможенные операции при международной перевозке товаров железнодорожным транспортом, утвержденной приказом ФТС России от 16.09.2004 № 50.

Согласно названной инструкции при прибытии товаров и транспортных средств в железнодорожный пункт пропуска уполномоченное должностное лицо таможенного органа получает от перевозчика документы, содержащие сведения, предусмотренные статьей 76 Таможенного кодекса Российской Федерации: экземпляр таможенной декларации, оформленной в уполномоченном таможенном органе, накладную, имеющиеся у перевозчика коммерческие документы на перевозимые товары, передаточную ведомость. Перевозчик представляет таможенному органу товары и транспортные средства, на которых они перевозятся. После проведения проверки уполномоченное должностное лицо таможенного органа принимает решение о возможности фактического вывоза товаров и транспортных средств за пределы таможенной территории Российской Федерации и проставляет на оригинале накладной, дополнительных экземплярах дорожной ведомости оттиск штампа «Вывоз разрешен», который подписывает и заверяет личной номерной печатью.



Данная инструкция применяется и при таможенном оформлении и контроле перемещаемых через таможенную границу Российской Федерации российскими лицами товаров, вывозимых с таможенной территории Российской Федерации железнодорожным транспортом, а в отношении товаров, вывозимых железнодорожным транспортом в морские (речные) порты для их дальнейшей международной перевозки морским транспортом, — лишь в случае декларирования этих товаров таможенным органом, в регионе деятельности которого находится железнодорожная станция отправления.

Подтверждение фактического вывоза товаров с таможенной территории Российской Федерации производится в соответствии с Порядком действий должностных лиц таможенных органов при подтверждении фактического вывоза товаров с таможенной территории Российской Федерации (ввоза товаров на таможенную территорию Российской Федерации), утвержденным приказом ФТС России от 18.12.2006 № 1327.

Названный Порядок предусматривает проставление отметок «Товар вывезен» (штамп либо запись) с указанием даты фактического вывоза товаров и заверением личной номерной печатью на копиях документов, представленных для подтверждения фактического вывоза: на таможенной декларации, экземплярах транспортного, товаросопроводительного и (или) иного документа, а также на поручении на отгрузку товаров, если погрузка товаров и их таможенное оформление при вывозе в таможенном режиме экспорта судами торгового мореплавания производится вне региона деятельности пограничного таможенного органа. Подтверждение фактического вывоза товаров осуществляется таможенным органом после проверки факта вывоза товаров при обращении как декларантов, так и российских лиц, выполняющих работы (услуги) по организации и сопровождению перевозок, перевозке или транспортировке, погрузке и перегрузке товаров, вывозимых за пределы территории Российской Федерации в таможенном режиме экспорта морскими судами, судами смешанного (река — море) плавания, при условии если погрузка и таможенное оформление товаров, вывозимых в соответствии с таможенным режимом экспорта морскими (речными) судами, осуществляются вне региона деятельности пограничного таможенного органа, в котором оформляется убытие товаров.

Согласно пункту 2 статьи 360 Таможенного кодекса Российской Федерации российские товары считаются находящимися под таможенным контролем при их вывозе с таможенной территории Российской Федерации с момента принятия таможенной декларации или совершения действий, непосредственно направленных на вывоз товаров с таможенной территории Российской Федерации, и до пересечения таможенной границы.

С учетом упомянутых нормативных актов ФТС России товары находятся под таможенным контролем, если они декларируются в таможенном органе, в регионе деятельности которого расположена железнодорожная станция отправления, так как в этом случае обеспечивается возможность применения таможенными органами в отношении товаров, предназначенных для последующего вывоза из Российской Федерации в таможенном режиме экспорта, мер контроля, предусмотренных статьей 366 Таможенного кодекса Российской Федерации (в частности, проверка документов и сведений, осмотр товаров и транспортных средств).

В отношении товаров, классифицируемых в товарных позициях 2709 и 2710 (нефть, нефтепродукты) Товарной номенклатуры внешнеэкономической деятельности Российской Федерации, приказом ФТС России от 24.08.2006 № 800 «О местах декларирования отдельных видов товаров» (далее — приказ № 800) определены специальные места декларирования этих товаров, вывозимых с таможенной территории Российской Федерации на экспорт, в частности морским транспортом. Декларирование названных товаров производится таможенными постами, в регионе деятельности которых осуществляется погрузка товаров на морские суда, убывающие с таможенной территории.

Общество «Сургутнефтегаз» осуществляло периодическое временное декларирование нефтепродуктов в таможенных органах, определенных приказом № 800.

Периодическое временное декларирование российских товаров является заявлением таможенному органу о намерениях вывезти ориентировочное количество товаров, в отношении которых не может быть предоставлена точная информация, необходимая для таможенного оформления (статья 138 Таможенного кодекса Российской Федерации).

Наличие только временных периодических таможенных деклараций, представленных таможенному органу, определенному приказом № 800, не обеспечивает надлежащего таможенного контроля за товарами до их прибытия на таможенный пост, в регионе деятельности которого осуществляется погрузка товаров на морское судно, убывающее с таможенной территории Российской Федерации.

Таможенные органы при указанном декларировании нефтепродуктов, вывозимых из Российской Федерации судами торгового мореплавания, не требуют представления железнодорожных накладных и иных документов, подтверждающих перевозку товаров по территории Российской Федерации, и не проставляют на них отметок, разрешающих и подтверждающих вывоз товаров из Российской Федерации.

Таким образом, контрагенты общества «Сургутнефтегаз» в связи со спецификой таможенного оформления экспорта нефтепродуктов не располагали и не могли располагать надлежащими транспортными и товаросопроводительными документами, в силу чего не претендовали на применение налоговой ставки 0 процентов и обоснованно указывали в счетах-фактурах налоговую ставку 18 процентов.

Поэтому общество «Сургутнефтегаз», руководствуясь статьями 171 и 172 Кодекса, обоснованно включило в налоговые вычеты суммы уплаченного налога на добавленную стоимость по ставке 18 процентов.

Общество «Сургутнефтегаз» на основании акта выездной налоговой проверки от 17.10.2008 № 52-21-15/223 уплатило 123 784 988 рублей налога на добавленную стоимость, 10 797 435 рублей начисленных на эту сумму налога пеней и 25 929 426 рублей штрафа по названному налогу (платежные поручения от 05.11.2008 № 20020, 20031, 20051).

При обращении в Арбитражный суд города Москвы общество заявило требования о возврате 121 307 793 рублей налога на добавленную стоимость, 10 002 912 рублей

88 копеек пеней и 24 261 558 рублей штрафа, вмененных к уплате решением инспекции.

С учетом постановления суда апелляционной инстанции о возврате обществу 7 255 878 рублей 44 копеек налога на добавленную стоимость, соответствующих сумм пеней и штрафа ему не возвращены 114 051 914 рублей 56 копеек налога, соответствующие пени и штраф.

При таких обстоятельствах оспариваемые судебные акты частично нарушают единообразие в толковании и применении арбитражными судами норм права, поэтому на основании пункта 1 статьи 304 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации подлежат в этой части 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, статьей 306 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации

**ПОСТАНОВИЛ:**

решение Арбитражного суда города Москвы от 03.03.2009 по делу № А40-87551/08-151-394, постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 15.06.2009 и постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 03.12.2009 по тому же делу в части отказа в удовлетворении требований открытого акционерного общества «Сургутнефтегаз» отменить.

В этой части требования открытого акционерного общества «Сургутнефтегаз» удовлетворить.

Признать решение Межрегиональной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам № 1 от 30.10.2008 № 52-21-14/1096 в соответствующей части недействительным и обязать ее возвратить открытому акционерному обществу «Сургутнефтегаз» 114 051 914 рублей 56 копеек налога на добавленную стоимость, соответствующие суммы пеней и штрафа.

В остальной части указанные судебные акты оставить без изменения.

*Председательствующий А.А. Иванов*

## Исковая давность по требованию о возмещении НДС

Заявление общества об обязанности инспекции возместить путем возврата из бюджета спорную сумму налога на добавленную стоимость удовлетворено, так как ранее состоявшимися судебными актами решение инспекции об отказе в возмещении этой суммы признано недействительным.

### ПОСТАНОВЛЕНИЕ Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 636/10 Москва, 27 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., Зориной М.Г., Иванниковой Н.П., Исайчева В.Н., Козловой О.А., Маковской А.А., Пановой И.В., Першутова А.Г., Слесарева В.Л., Юхнея М.Ф. —

рассмотрел заявление общества с ограниченной ответственностью «СПОРТ-МОДЕРН» о пересмотре в порядке надзора решения Арбитражного суда города Москвы от 17.06.2009 по делу № А40-44416/09-75-270, постановления Девятого арбитражного апелляционного суда от 28.08.2009 и постановления Федерального арбитражного суда Московского округа от 24.11.2009 по тому же делу.

В заседании приняли участие:

от заявителя — общества с ограниченной ответственностью «СПОРТ-МОДЕРН» — Гнатюк А.В.;

от Инспекции Федеральной налоговой службы № 10 по Центральному административному округу города Москвы — Белялетдинов А.А., Тумандейкин С.Г.

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

Общество с ограниченной ответственностью «СПОРТ-МОДЕРН» (далее — общество) обратилось в Арбитражный суд города Москвы с заявлением от 16.09.2009 об обязанности Инспекции Федеральной налоговой службы № 10 по Центральному административному округу города Москвы (далее — инспекция) возместить путем возврата из бюджета 14 329 376 рублей налога на добавленную стоимость.

Основанием для обращения общества в суд послужили следующие обстоятельства.

Обществом представлены в инспекцию две уточненные декларации по налогу на добавленную стоимость за ноябрь 2004 года: от 05.03.2005, в которой заявлено к возмещению 20 204 218 рублей, и от 17.03.2005, в которой эта сумма уменьшена до 20 202 998 рублей.

Одновременно с первой уточненной декларацией общество направило в инспекцию заявление от 05.03.2005 о возмещении 20 204 218 рублей налога на добавленную стоимость путем его возврата на расчетный счет.

По результатам камеральной налоговой проверки декларации от 17.03.2005 инспекцией принято решение от 14.06.2005 № 16/55/7 (далее — решение инспекции), которым обществу в возмещении 20 202 998 рублей отказано.

Решение инспекции признано недействительным вступившим в законную силу решением Арбитражного суда города Москвы от 21.12.2005 по делу № А40-54972/05-33-478, и тем самым право общества на возмещение из бюджета 20 202 998 рублей судом подтверждено. Однако обществу путем зачета в уплату налога на добавленную стоимость возвращена лишь часть указанной суммы.

По проведенной сторонами сверке расчетов по налогам, сборам, пеням и штрафам по состоянию на 04.04.2009, результаты которой инспекцией не оспариваются, сумма переплаты обществом в бюджет налога на добавленную стоимость составляет 14 329 376 рублей.

После неоднократного напоминания инспекции (в том числе письменно) о невозврате подлежащей возмещению суммы налога на добавленную стоимость и неполучения ответа общество обратилось в арбитражный суд с настоящим заявлением.

Решением Арбитражного суда города Москвы от 17.06.2009 в удовлетворении заявленного требования отказано.

При этом суд пришел к выводу о пропуске обществом трехлетнего срока исковой давности (статья 196 Гражданского кодекса Российской Федерации), в пределах которого оно вправе было обратиться в арбитражный суд с требованием о возврате суммы налога, указав, что о нарушении права на возмещение налога на добавленную стоимость за ноябрь 2004 года обществу стало известно 14.06.2005 — в день принятия инспекцией решения об отказе в возмещении этого налога.

При этом суд счел, что наличие судебных актов по делу № А40-54972/05-33-478 Арбитражного суда города Москвы, признавших недействительным решение инспекции, не влияет на порядок исчисления срока, поскольку обществом был выбран способ защиты, не обеспечивший восстановление его нарушенного права на возмещение (возврат) из бюджета налога на добавленную стоимость.

Отказывая в удовлетворении заявленного требования по причине пропуска обществом трехлетнего срока исковой давности, суд первой инстанции сослался на пункт 1 постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 18.12.2007 № 65 «О некоторых процессуальных вопросах, возникающих при рассмотрении арбитражными судами заявлений налогоплательщиков, связан-

ных с защитой права на возмещение налога на добавленную стоимость по операциям, облагаемым названным налогом по ставке 0 процентов».

Постановлением Девятого арбитражного апелляционного суда от 28.08.2009 решение суда первой инстанции оставлено без изменения.

Федеральный арбитражный суд Московского округа постановлением от 24.11.2009 оставил названные судебные акты без изменения.

В заявлении, поданном в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации, о пересмотре в порядке надзора указанных судебных актов общество просит их отменить, ссылаясь на незаконность бездействия инспекции, и удовлетворить его требование.

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

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

Позиция судов необоснованна ввиду того, что в силу судебных актов по делу № А40-54972/05-33-478 Арбитражного суда города Москвы, которыми признано недействительным решение инспекции в части отказа обществу в возмещении 20 202 998 рублей налога на добавленную стоимость и подтверждено право общества на его возмещение, инспекция должна была возместить ему эту сумму.

В соответствии со статьей 176 Налогового кодекса Российской Федерации, предусматривающей порядок и условия возмещения налога на добавленную стоимость (в редакции, действовавшей в рассматриваемый период), сумма налога, подлежащая возмещению, направляется в первую очередь на исполнение обязанностей по уплате налогов, на уплату пеней, погашение недоимки, сумм налоговых санкций, присужденных налогоплательщику и подлежащих зачислению в тот же бюджет; сумма, которая не была зачтена, подлежит возврату налогоплательщику по его письменному заявлению.

Инспекцией не оспаривается наличие своевременно направленного заявления общества о возмещении налога на добавленную стоимость за ноябрь 2004 года путем возврата на его расчетный счет. Часть суммы, заявленной к возмещению, после вступления в силу 19.06.2006 решения Арбитражного суда города Москвы по делу № А40-54972/05-33-478 обществу, несмотря на неоднократное напоминание об этом инспекции, не возвращена.

Таким образом, вопреки требованиям статьи 16 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации инспекцией не исполнены вступившие в законную силу судебные акты.

Кроме того, суды исказили смысл пункта 1 постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 18.12.2007 № 65.

В рассматриваемой ситуации общество свой имущественный интерес (возмещение из бюджета налога на добавленную стоимость) защищало посредством предъявления в суд в установленный срок требования о признании незаконным решения инспекции, которое суд удовлетворил (дело № А40-54972/05-33-478 Арбитражного суда города Москвы).

Поэтому выводы судов о пропуске обществом срока исковой давности для предъявления в суд требования имущественного характера — о возмещении из бюджета денежных средств путем возврата — незаконны и не позволяют обществу реализовать подтвержденное ранее состоявшимися судебными актами право на их получение.

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

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 города Москвы от 17.06.2009 по делу № А40-44416/09-75-270, постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 28.08.2009 и постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 24.11.2009 по тому же делу отменить.

Заявление общества с ограниченной ответственностью «СПОРТ-МОДЕРН» об обязанности Инспекции Федеральной налоговой службы № 10 по Центральному административному округу города Москвы возместить из бюджета 14 329 376 рублей налога на добавленную стоимость удовлетворить.

Обязать Инспекцию Федеральной налоговой службы № 10 по Центральному административному округу города Москвы возместить из бюджета указанную сумму путем возврата на расчетный счет общества с ограниченной ответственностью «СПОРТ-МОДЕРН».

*Председательствующий А.А. Иванов*

## Единый социальный налог

Статьей 243 Налогового кодекса Российской Федерации разница между примененным налоговым вычетом по единому социальному налогу, равным сумме начисленных страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, и фактически уплаченными страховыми взносами признается занижением суммы налога и влечет начисление пеней в соответствии со статьей 75 Кодекса.

### **ПОСТАНОВЛЕНИЕ Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 16636/09 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., Бабкина А.И., Витрянского В.В., Вышняк Н.Г., Завьяловой Т.В., Зарубиной Е.Н., Козловой О.А., Маковской А.А., Першутова А.Г., Сарбаша С.В. —

рассмотрел заявление Инспекции Федеральной налоговой службы по городу Сыктывкару о пересмотре в порядке надзора решения Арбитражного суда Республики Коми от 08.04.2009 по делу № А29-5/2009, постановления Второго арбитражного апелляционного суда от 29.05.2009 и постановления Федерального арбитражного суда Волго-Вятского округа от 07.09.2009 по тому же делу.

В заседании приняли участие представители заявителя — Инспекции Федеральной налоговой службы по городу Сыктывкару — Балуева Н.А., Пилипенко Г.А.

Заслушав и обсудив доклад судьи Зарубиной Е.Н., а также объяснения представителей заявителя, Президиум установил следующее.

Инспекцией Федеральной налоговой службы по городу Сыктывкару (далее — инспекция) проведена выездная налоговая проверка федерального бюджетного учреждения «Исправительная колония № 1 Управления Федеральной службы исполнения наказаний по Республике Коми» (далее — учреждение) по вопросам соблюдения налогового законодательства за общий период с 01.01.2005 по 29.02.2008, по результатам которой составлен акт от 11.07.2008 № 11-36 и вынесено решение от 08.08.2008 № 11-36/29 о привлечении к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения (далее — решение № 11-36/29).

При проведении проверки инспекция, в частности, установила, что в 2005–2006 годах суммы примененных учреждением налоговых вычетов по единому социальному налогу в виде сумм начисленных страховых взносов на обязательное пенсионное страхование превысили суммы фактически уплаченных страховых взносов



за те же периоды. В 2005 году учреждение применило налоговый вычет в сумме 473 795 рублей, а фактически уплатило за этот период 383 211 рублей 14 копеек страховых взносов на обязательное пенсионное страхование. В 2006 году налоговый вычет составил 693 654 рубля, а фактически за указанный период страховые взносы уплачены в сумме 485 889 рублей. Разницу между суммами примененного налогового вычета и суммами фактически уплаченных за тот же период страховых взносов инспекция признала занижением единого социального налога, в связи с неуплатой которого в установленные законодательством сроки начислила пени на дату вынесения решения № 11-36/29 и, кроме того, привлекла учреждение к налоговой ответственности за неуплату налога, предусмотренной пунктом 1 статьи 122 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — Кодекс).

На основании названного решения инспекцией направлено в адрес учреждения требование от 28.08.2008 № 9838 об уплате налогов, пеней, штрафов со сроком исполнения до 13.09.2008.

Поскольку указанное требование в части уплаты пеней и налоговых санкций учреждением в добровольном порядке не было исполнено, инспекция обратилась в Арбитражный суд Республики Коми с заявлением об их взыскании в общей сумме 800 462 рублей 97 копеек, в том числе 137 134 рублей 79 копеек пеней за нарушение сроков уплаты единого социального налога.

Решением Арбитражного суда Республики Коми от 08.04.2009 в удовлетворении заявления инспекции в части взыскания 137 134 рублей 79 копеек пеней по единому социальному налогу отказано, в остальной части заявление удовлетворено в сумме 638 919 рублей 18 копеек.

Отказывая в удовлетворении заявления в части взыскания пеней по единому социальному налогу, суд исходил из того, что на момент вынесения инспекцией решения № 11-36/29 задолженность учреждения по страховым взносам была погашена; пени начислены на дату вынесения инспекцией этого решения без учета сроков фактической уплаты страховых взносов; несвоевременная уплата страховых взносов на обязательное пенсионное страхование не влечет возникновения недоимки по единому социальному налогу и, следовательно, начисления пеней по налогу, а является основанием для начисления и взыскания пеней в порядке, установленном Федеральным законом от 15.12.2001 № 167-ФЗ «Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации» (далее — Закон № 167-ФЗ).

Постановлением Второго арбитражного апелляционного суда от 29.05.2009 решение суда первой инстанции оставлено без изменения.

Федеральный арбитражный суд Волго-Вятского округа постановлением от 07.09.2009 названные судебные акты судов первой и апелляционной инстанций оставил без изменения.

Суды апелляционной и кассационной инстанций согласились с выводом суда первой инстанции о том, что в данном случае несвоевременная уплата страховых взносов на обязательное пенсионное страхование является основанием для начисления пеней в соответствии с Законом № 167-ФЗ.

Суд кассационной инстанции, кроме того, счел, что на сумму задолженности по страховым взносам, которая одновременно является недоимкой по единому социальному налогу, за один и тот же период времени не могут начисляться пени на основании статьи 75 Кодекса и статьи 26 Закона № 167-ФЗ.

В заявлении, поданном в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации, о пересмотре в порядке надзора указанных судебных актов инспекция просит их отменить в части отказа в удовлетворении требования о взыскании пеней за нарушение сроков уплаты единого социального налога, ссылаясь на нарушение судами единообразия в толковании и применении норм права.

Проверив обоснованность доводов, изложенных в заявлении и выступлениях присутствующих в заседании представителей инспекции, Президиум считает, что оспариваемые судебные акты в части отказа в удовлетворении требования о взыскании пеней по единому социальному налогу подлежат отмене с направлением дела в данной части на новое рассмотрение в суд первой инстанции по следующим основаниям.

Статьей 243 Кодекса, регулирующей порядок исчисления, порядок и сроки уплаты единого социального налога, налогоплательщикам предоставлено право уменьшать его сумму, подлежащую уплате в федеральный бюджет, на сумму начисленных за тот же период страховых взносов на обязательное пенсионное страхование и предусмотрено, что в случае, если в отчетном (налоговом) периоде сумма примененного налогового вычета превышает сумму фактически уплаченного страхового взноса за тот же период, такая разница, в случае ее неуплаты не позднее 20-го числа месяца, следующего за отчетным периодом, признается занижением суммы единого социального налога, подлежащего уплате, с 15-го числа месяца, следующего за месяцем, за который уплачены авансовые платежи по налогу.

Единый социальный налог и страховые взносы на обязательное пенсионное страхование, имеющие общие объект и базу для исчисления, имеют разное предназначение и различную социально-правовую природу, на что неоднократно указывал Конституционный Суд Российской Федерации (постановление от 23.12.2004 № 19-П, определения от 05.02.2004 № 28-О, от 04.10.2005 № 436-О, от 08.11.2005 № 440-О, № 457-О, от 01.12.2005 № 528-О, № 529-О).

Порядок исчисления, порядок и сроки уплаты страховых взносов страхователями установлены статьей 24 Закона № 167-ФЗ (в редакции, действовавшей в спорные периоды).

Обязанность по уплате страховых взносов признается исполненной налогоплательщиком при зачислении их суммы на счет соответствующего органа Пенсионного фонда Российской Федерации, то есть не с момента осуществления им налогового вычета, а при фактической уплате страховых взносов в установленные сроки. Отражение налогового вычета при фактической неуплате или неполной уплате страховых взносов на обязательное пенсионное страхование в отчетном (налоговом) периоде означает ненадлежащее исполнение налогоплательщиком обязанностей по уплате как единого социального налога, так и названных страховых взносов, поскольку ни бюджет, ни органы Пенсионного фонда Российской Федерации не получили причитающиеся им суммы платежей.

В силу статьи 75 Кодекса неисполнение обязанности по уплате налога в установленный законодательством о налогах и сборах срок влечет начисление пеней.

Согласно статье 26 Закона № 167-ФЗ неисполнение обязанности по уплате страховых взносов обеспечивается пенями.

Следовательно, в отношении плательщика единого социального налога, который не уплатил не позднее 20-го числа месяца, следующего за отчетным периодом, разницу между примененным налоговым вычетом, равным сумме начисленных страховых взносов, и фактически уплаченными страховыми взносами, должны начисляться пени в соответствии со статьей 75 Кодекса с 16-го числа месяца, следующего за месяцем, за который должны быть уплачены авансовые платежи по единому социальному налогу, и до момента фактической уплаты этой разницы.

Таким образом, выводы судов по настоящему делу о том, что несвоевременная уплата страховых взносов на обязательное пенсионное страхование не влечет возникновения недоимки по единому социальному налогу и начисления пеней по этому налогу, а является основанием для начисления и взыскания пеней в порядке, установленном Законом № 167-ФЗ, основаны на неправильном толковании норм права.

При указанных обстоятельствах оспариваемые судебные акты в части начисления пеней за нарушение сроков уплаты единого социального налога нарушают единообразие в толковании и применении арбитражными судами норм права, поэтому на основании пункта 1 статьи 304 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации подлежат отмене.

В отмененной части дело подлежит передаче на новое рассмотрение в суд первой инстанции для проверки расчета начисленных инспекцией пеней: периода начисления пеней с учетом сроков фактической уплаты недоимки за 2005–2006 годы; суммы задолженности (установленной за проверяемый период 2005–2006 годов), на которую подлежат начислению пени.

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 Коми от 08.04.2009 по делу № А29-5/2009, постановление Второго арбитражного апелляционного суда от 29.05.2009 и постановление Федерального арбитражного суда Волго-Вятского округа от 07.09.2009 по тому же делу в части отказа в удовлетворении заявления Инспекции Федеральной налоговой службы по городу Сыктывкару о взыскании с федерального бюджетного учреждения «Исправительная колония № 1 Управления Федеральной службы исполнения наказаний по Республике Коми» 137 134 рублей 79 копеек пеней за нарушение сроков уплаты единого социального налога отменить.

Дело в указанной части передать на новое рассмотрение в Арбитражный суд Республики Коми.

В остальной части названные судебные акты оставить без изменения.

*Председательствующий А.А. Иванов*

## Пособие по временной нетрудоспособности

Пособие по временной нетрудоспособности за период простоя выплачивается в порядке, предусмотренном частью 7 статьи 7 Федерального закона от 29.12.2006 № 255-ФЗ «Об обязательном социальном страховании на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством». При этом законодателем не установлена зависимость выплаты пособия по временной нетрудоспособности от времени ее наступления: в период простоя либо до периода простоя.

### ПОСТАНОВЛЕНИЕ

#### Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации

№ 17762/09

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., Пановой И.В., Сарбаша С.В., Слесарева В.Л., Чистякова А.И., Юхнея М.Ф. —

рассмотрел заявление открытого акционерного общества «Барнаульский вагоноремонтный завод» о пересмотре в порядке надзора решения Арбитражного суда Алтайского края от 25.05.2009 по делу № А03-3229/2009, постановления Седьмого арбитражного апелляционного суда от 07.08.2009 и постановления Федерального арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 05.11.2009 по тому же делу.

В заседании принял участие представитель заявителя — открытого акционерного общества «Барнаульский вагоноремонтный завод» — Глухов Д.М.

Заслушав и обсудив доклад судьи Чистякова А.И., а также объяснения представителя участвующего в деле лица, Президиум установил следующее.

Открытое акционерное общество «Барнаульский вагоноремонтный завод» (далее — общество) обратилось в Арбитражный суд Алтайского края с заявлением о признании недействительным пункта 1 решения Алтайского регионального отделения Фонда социального страхования Российской Федерации (далее — фонд) от 22.12.2008 № 328 в части непринятия к зачету 98 883 рублей 67 копеек расходов, произведенных обществом на цели обязательного социального страхования.

Решением Арбитражного суда Алтайского края от 25.05.2009 в удовлетворении требования отказано.

Постановлением Седьмого арбитражного апелляционного суда от 07.08.2009 решение суда первой инстанции оставлено без изменения.

Федеральный арбитражный суд Западно-Сибирского округа постановлением от 05.11.2009 указанные судебные акты оставил без изменения.

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

Проверив обоснованность доводов, изложенных в заявлении и выступлении присутствующего в заседании представителя участвующего в деле лица, Президиум считает, что обжалуемые судебные акты подлежат отмене, дело — передаче на новое рассмотрение в суд первой инстанции по следующим основаниям.

Как установлено судами и подтверждается материалами дела, по результатам выездной проверки общества за 2007 год по вопросам расходования средств на цели обязательного социального страхования, произведенного страхователем — плательщиком единого социального налога, фондом составлен акт от 28.11.2008 № 408с/с и вынесено решение от 22.12.2008 № 328 о непринятии к зачету 352 852 рублей 34 копеек понесенных расходов.

Оспаривая решение фонда в части непринятия к зачету 98 883 рублей 67 копеек пособий по временной нетрудоспособности, выплаченных работникам за период простоя, общество ссылалось на следующие обстоятельства.

На основании приказов общества от 31.08.2007 № 314, от 28.09.2007 № 343, от 10.10.2007 № 357 «Об оплате простоя» его работники отправлены в простой по вине работодателя с 03.09.2007 по 09.09.2007, с 01.10.2007 по 10.10.2007 и с 11.10.2007 по 21.10.2007.

Пунктом 2 приказа от 31.08.2007 № 314 и пунктами 3 приказов от 28.09.2007 № 343 и от 10.10.2007 № 357 установлена оплата за простой в размере 2/3 средней заработной платы.

Общество выплатило работникам пособия по временной нетрудоспособности за период простоя и обжаловало решение фонда о непринятии к зачету 98 883 рублей 67 копеек этих пособий.

Отказывая обществу в удовлетворении заявления, суды сослались на пункт 1 части 1 статьи 9 Федерального закона от 29.12.2006 № 255-ФЗ «Об обязательном социальном страховании на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством» (далее — Закон № 255-ФЗ), согласно которому пособие по временной нетрудоспособности не назначается застрахованному лицу за период освобождения работника от работы с полным или частичным сохранением заработной платы или без оплаты в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Применив указанную норму, суды признали, что простой является освобождением от работы с полным или частичным сохранением заработной платы, в связи с чем пособия по временной нетрудоспособности за этот период начислению и выплате не подлежат.

Суды также пришли к выводу о том, что предусмотренные частью 7 статьи 7 Закона № 255-ФЗ положения могут быть применены только в ситуации, когда работник был отправлен в простой после наступления страхового случая, то есть после получения листка нетрудоспособности.

Однако судами не учтено следующее.

Исходя из статьи 72.2 Трудового кодекса Российской Федерации простой — это временная приостановка работы по причинам экономического, технологического, технического или организационного характера.

Статьей 157 Трудового кодекса Российской Федерации предусмотрено, что время простоя по вине работодателя оплачивается в размере не менее двух третей средней заработной платы работника.

Согласно части 8 статьи 6 Закона № 255-ФЗ пособие по временной нетрудоспособности выплачивается лицу во всех случаях, перечисленных в частях 1–7 данной статьи, за календарные дни, приходящиеся на соответствующий период, за исключением календарных дней, приходящихся на периоды, указанные в части 1 статьи 9 Закона.

Ни нормами Трудового кодекса Российской Федерации, ни нормами иных федеральных законов простой не отнесен к периодам освобождения работника от работы с полным или частичным сохранением заработка.

Вместе с тем часть 7 статьи 7 Закона № 255-ФЗ определяет, что пособие по временной нетрудоспособности за период простоя выплачивается в том же размере, в каком сохраняется за это время заработная плата, но не выше размера пособия, которое застрахованное лицо получало бы по общим правилам.

В силу наличия специальной нормы, изложенной в части 7 статьи 7 Закона № 255-ФЗ, у фонда и судов не было оснований руководствоваться положениями пункта 1 части 1 статьи 9 данного Закона и признавать незаконным начисление обществом пособий по временной нетрудоспособности за период простоя.

Необоснованным является и вывод судов о том, что норма части 7 статьи 7 Закона № 255-ФЗ может быть применена только в том случае, когда работник был отправлен в простой после наступления страхового случая, то есть после получения листка нетрудоспособности, поскольку законодателем не установлена зависимость выплаты пособия по временной нетрудоспособности от времени ее наступления: в период простоя либо до периода простоя.

При таких обстоятельствах обжалуемые судебные акты нарушают единообразие в толковании и применении арбитражными судами норм права, поэтому на осно-

вании пункта 1 статьи 304 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации подлежат отмене.

Дело подлежит направлению на новое рассмотрение в суд первой инстанции.

При новом рассмотрении дела суду необходимо проверить расчет суммы подлежащих возмещению обществу выплаченных работникам пособий по временной нетрудоспособности за период простоя в соответствии с указанной правовой позицией.

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 Алтайского края от 25.05.2009 по делу № А03-3229/2009, постановление Седьмого арбитражного апелляционного суда от 07.08.2009 и постановление Федерального арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 05.11.2009 по тому же делу отменить.

Дело направить на новое рассмотрение в Арбитражный суд Алтайского края.

*Председательствующий А.А. Иванов*