

## ПРИМЕНЕНИЕ НАЛОГОВОГО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА

### Обоснованность получения налоговой выгоды Недостоверность счетов-фактур

Вывод о том, что налогоплательщик знал либо должен был знать о недостоверности (противоречивости) сведений, в связи с которыми заявлено право на налоговый вычет, в случае реальности хозяйственных операций может быть сделан судом в результате оценки в совокупности обстоятельств, связанных с заключением и исполнением договора, а также иных обстоятельств, указанных в постановлении Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды».

### ПОСТАНОВЛЕНИЕ Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 18162/09 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., Никифорова С.Б., Першутова А.Г., Слесарева В.Л., Юхнея М.Ф. —

рассмотрел заявление открытого акционерного общества «Муромский стрелочный завод» о пересмотре в порядке надзора решения Арбитражного суда Владимирской области от 18.05.2009 по делу № А11-1066/2009, постановления Первого арбитражного апелляционного суда от 24.08.2009 и постановления Федерального арбитражного суда Волго-Вятского округа от 18.11.2009 по тому же делу.

В заседании приняли участие представители:

от заявителя — открытого акционерного общества «Муромский стрелочный завод» — Лифанова Е.В., Сидорова Е.С., Якимчева Е.А.;

от Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам по Владимирской области — Богунова Е.А., Елина Н.В., Карасева Е.А., Овчар О.В., Тронина Е.Е., Уткина В.М.;

от Счетной палаты Российской Федерации — Заичкин С.А.

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

Открытое акционерное общество «Муромский стрелочный завод» (далее — общество) обратилось в Арбитражный суд Владимирской области с заявлением о признании недействительным решения Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам по Владимирской области (далее — инспекция) от 30.12.2008 № 13 (далее — решение инспекции) в редакции решения Управления Федеральной налоговой службы по Владимирской области от 23.04.2009 № 04-07-04/4305, принятого по результатам рассмотрения материалов выездной налоговой проверки общества по вопросам правильности исчисления и уплаты налога на прибыль за период с 01.01.2006 по 31.12.2007 и налога на добавленную стоимость за период с 01.04.2006 по 31.12.2007, в части доначисления 1 524 723 рублей налога на прибыль, 1 144 539 рублей налога на добавленную стоимость, начисления пеней за неуплату указанных налогов и взыскания штрафа на основании пункта 1 статьи 122 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — Кодекс) (с учетом уточнения предмета заявленного требования).

Решением Арбитражного суда Владимирской области от 18.05.2009 в удовлетворении заявления отказано.

Постановлением Первого арбитражного апелляционного суда от 24.08.2009 решение суда первой инстанции частично отменено. Оспариваемое решение инспекции признано недействительным в части доначисления 1 524 723 рублей налога на прибыль, начисления 66 193 рублей пеней и взыскания 151 406 рублей штрафа. В остальной части решение суда первой инстанции оставлено без изменения.

Федеральный арбитражный суд Волго-Вятского округа постановлением от 18.11.2009 постановление суда апелляционной инстанции оставил без изменения.

В заявлении, поданном в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации, о пересмотре названных судебных актов в порядке надзора общество просит их отменить в части отказа в признании недействительным решения инспекции о доначислении 1 144 539 рублей налога на добавленную стоимость, начислении 95 715 рублей пеней и взыскании 22 912 рублей штрафа за неуплату этого налога, ссылаясь на нарушение единообразия в толковании и применении судами норм материального права.

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

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

Основанием для доначисления налога на добавленную стоимость, начисления пеней и взыскания штрафа послужил вывод инспекции о неправомерном применении обществом налоговых вычетов на основании счетов-фактур, выставлен-

ных в его адрес контрагентами — обществами с ограниченной ответственностью «ПромБизнесТрейд» (далее — общество «ПромБизнесТрейд», поставщик) и «Техноком» (далее — общество «Техноком», поставщик), поскольку указанные документы содержат недостоверные сведения и подписаны неустановленными лицами.

Как следует из материалов дела, одним из основных видов деятельности общества является производство и реализация различных видов стрелочной продукции, запасных частей к ней и товаров народного потребления.

При осуществлении этой деятельности между обществом и названными контрагентами 19.09.2005 и 14.11.2006 были заключены договоры на поставку товара, в рамках реализации которых в адрес общества в 2006–2007 годах поставлялись электроды графитированные (далее — товар). Поставка товара подтверждается товарно-транспортными накладными, путевыми листами, доверенностями на передачу материальных ценностей, оформленными на лиц, осуществлявших транспортировку груза.

Обществу за период с 05.04.2006 по 11.12.2006 обществом «ПромБизнесТрейд» был поставлен товар на общую сумму 3 367 759 рублей (в том числе налог на добавленную стоимость составил 513 726 рублей 2 копейки). Общество «Техноком» в период с 19.12.2006 по 26.12.2007 поставило товар на общую сумму 4 128 797 рублей 60 копеек (в том числе налог на добавленную стоимость составил 629 816 рублей 61 копейку).

Оплата приобретенного товара производилась обществом путем перечисления денежных средств на расчетные счета указанных поставщиков. В последующем товар был оприходован и использован в производстве, что подтверждается материалами дела, в том числе первичными документами и объяснениями работников общества.

Не оспаривая факт совершения обществом реальных хозяйственных операций, имевших характер длительных хозяйственных связей с обществами «ПромБизнесТрейд» и «Техноком», инспекция тем не менее признала экономически не оправданными расходы по приобретению товара у данных поставщиков и отказала в применении соответствующих вычетов по налогу на добавленную стоимость со ссылкой на недостоверность первичных документов, подтверждающих эти операции.

Удовлетворяя требование общества в части исчисления налога на прибыль, суды апелляционной и кассационной инстанций исходили из того, что инспекция не оспорила совершение обществом реальных хозяйственных операций, понесенные им расходы документально подтверждены, имеют производственный характер и направлены на получение дохода от реально осуществляемой предпринимательской деятельности.

Вместе с тем суды сделали вывод, что при выборе контрагентов общество не проявило должной осмотрительности, счета-фактуры содержат недостоверные сведения, поскольку подписаны от имени руководителей поставщиков неуполномоченными лицами, что лишает общество права на применение налоговых вычетов по

налогу на добавленную стоимость. При этом суды сочли, что реальность поставки не является определяющим условием для получения обществом налоговой выгоды в виде соответствующих вычетов по упомянутому налогу.

По мнению Президиума, при рассмотрении данного спора судами не учтено следующее.

Пунктом 1 статьи 171 Кодекса предусмотрено, что налогоплательщик имеет право уменьшить общую сумму налога на добавленную стоимость, исчисленную согласно статье 166 Кодекса, на установленные этой статьей налоговые вычеты. Вычетам подлежат суммы налога, предъявленные налогоплательщику и уплаченные им при приобретении товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации в отношении товаров (работ, услуг), приобретаемых для осуществления операций, признаваемых объектами налогообложения в соответствии с главой 21 Кодекса, и товаров (работ, услуг), приобретаемых для перепродажи.

В статье 172 Кодекса (в редакции, действовавшей в рассматриваемый период) определен порядок применения налоговых вычетов, согласно которому налоговые вычеты, предусмотренные статьей 171 Кодекса, производятся на основании счетов-фактур, выставленных продавцами при приобретении налогоплательщиком товаров (работ, услуг), документов, подтверждающих фактическую уплату сумм налога, либо на основании иных документов в случаях, указанных в пунктах 3, 6–8 статьи 171 Кодекса. Вычетам подлежат суммы налога, предъявленные налогоплательщику и уплаченные им при приобретении товаров (работ, услуг), после принятия на учет данных товаров (работ, услуг) с учетом особенностей, установленных упомянутой статьей, и при наличии соответствующих первичных документов.

Таким образом, при соблюдении названных требований Кодекса налогоплательщик вправе претендовать на получение налогового вычета при исчислении налога на добавленную стоимость.

Законодательство о налогах и сборах Российской Федерации исходит из презумпции добросовестности налогоплательщика и иных участников правоотношений в сфере экономики. В связи с этим предполагается, что действия налогоплательщика, имеющие своим результатом получение налоговой выгоды, в частности налоговых вычетов при исчислении налога на добавленную стоимость, экономически оправданны, а сведения, содержащиеся в налоговой декларации и бухгалтерской отчетности, — достоверны.

Представление налогоплательщиком в налоговый орган всех надлежащим образом оформленных документов, предусмотренных Кодексом, в целях получения налоговой выгоды является основанием для ее получения, если налоговым органом не доказано, что сведения, содержащиеся в этих документах, неполны, недостоверны и (или) противоречивы.

Обязанность по составлению счетов-фактур, служащих основанием для применения налогового вычета налогоплательщиком — покупателем товаров (работ, услуг), и отражению в них сведений, определенных статьей 169 Кодекса, возлага-

ется на продавца. Следовательно, при соблюдении контрагентом указанных требований по оформлению необходимых документов оснований для вывода о недостоверности либо противоречивости сведений, содержащихся в упомянутых счетах-фактурах, не имеется, если не установлены обстоятельства, свидетельствующие о том, что налогоплательщик знал либо должен был знать о представлении продавцом недостоверных либо противоречивых сведений.

При отсутствии доказательств несовершения хозяйственных операций, в связи с которыми заявлено право на налоговый вычет, вывод о том, что налогоплательщик знал либо должен был знать о недостоверности (противоречивости) сведений, может быть сделан судом в результате оценки в совокупности обстоятельств, связанных с заключением и исполнением договора (в том числе с основаниями, по которым налогоплательщиком был выбран соответствующий контрагент), а также иных обстоятельств, упомянутых в постановлении Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды».

О необоснованности получения налоговой выгоды, в частности, могут свидетельствовать подтвержденные доказательствами доводы налогового органа о наличии таких обстоятельств, как невозможность реального осуществления налогоплательщиком хозяйственных операций с учетом времени, места нахождения имущества или объема материальных ресурсов, экономически необходимых для производства товаров, выполнения работ или оказания услуг, совершение операций с товаром, который не производился или не мог быть произведен в объеме, указанном налогоплательщиком, учет для целей налогообложения только тех хозяйственных операций, которые непосредственно связаны с возникновением налоговой выгоды, отсутствие необходимых условий для достижения результатов соответствующей экономической деятельности.

Инспекцией в ходе проверки не было установлено ни одного из перечисленных обстоятельств, позволяющих усомниться в добросовестности общества. Следовательно, вывод о недостоверности счетов-фактур, подписанных не лицами, значащимися в учредительных документах поставщиков в качестве руководителей этих обществ, не может самостоятельно, в отсутствие иных фактов и обстоятельств, рассматриваться в качестве основания для признания налоговой выгоды необоснованной.

В материалы дела приобщены выписки по расчетным счетам поставщиков — обществ «ПромБизнесТрейд» и «Техноком», из которых следует, что в проверяемые налоговые периоды они совершали операции как по приобретению электродов графитированных, так и по их последующей реализации не только обществу, но и иным покупателям, с которыми хозяйственные операции также производились на постоянной основе. Кроме того, ими приобретался упаковочный материал, оплачивались услуги по автоперевозкам и налоги, в том числе налог на прибыль и налог на добавленную стоимость. При заключении договоров поставки общество, проявляя должную осмотрительность, удостоверилось в правоспособности поставщиков и их надлежащей государственной регистрации в качестве юридических лиц, получив соответствующие выписки из Единого государственного реестра юридических лиц.

Таким образом, выводы судов о получении обществом необоснованной налоговой выгоды не основаны на материалах дела, что повлекло неправомерный отказ в предоставлении налоговых вычетов в заявленном обществом размере и признание законным доначисление налога на добавленную стоимость в сумме 1 144 539 рублей, начисление соответствующих пеней и применение налоговых санкций.

При таких обстоятельствах обжалуемые судебные акты в указанной части на основании пункта 1 статьи 304 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации как нарушающие единообразие в толковании и применении арбитражными судами норм права подлежат отмене.

Заявление общества подлежит удовлетворению.

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

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

**ПОСТАНОВИЛ:**

решение Арбитражного суда Владимирской области от 18.05.2009 по делу № А11-1066/2009, постановление Первого арбитражного апелляционного суда от 24.08.2009 и постановление Федерального арбитражного суда Волго-Вятского округа от 18.11.2009 по тому же делу в части доначисления открытому акционерному обществу «Муромский стрелочный завод» 1 144 539 рублей налога на добавленную стоимость, начисления соответствующих пеней и применения налоговых санкций отменить.

Решение Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам по Владимирской области от 30.12.2008 № 13 в редакции решения Управления Федеральной налоговой службы по Владимирской области от 23.04.2009 № 04-07-04/4305 в указанной части признать недействительным.

В остальной части названные судебные акты оставить без изменения.

*Председательствующий А.А. Иванов*

## **Универсальное правопреемство в исполнении обязанностей по уплате налогов**

Телеграмму налоговой инспекции, адресованную обществу «Ивановъ и К», о назначении рассмотрения материалов налоговой проверки следует рассматривать как надлежащее извещение правопреемников, поскольку для правопреемника все действия, совершенные до его регистрации, обязательны в той мере, в какой они были обязательны для лица, которое он заменил.

### **ПОСТАНОВЛЕНИЕ**

**Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации  
№ 13751/09**

**Москва, 23 марта 2010 г.**

Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в составе:

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

членов Президиума: Бабкина А.И., Витрянского В.В., Вышняк Н.Г., Завьяловой Т.В., Иванниковой Н.П., Исайчева В.Н., Козловой О.А., Маковской А.А., Першутова А.Г., Петровой С.М., Сарбаша С.В., Юхнея М.Ф. —

рассмотрел заявление Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 4 по Красноярскому краю о пересмотре в порядке надзора решения Арбитражного суда Красноярского края от 16.01.2009 по делу № А33-4728/2008, постановления Третьего арбитражного апелляционного суда от 25.03.2009 и постановления Федерального арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 02.07.2009 по тому же делу.

В заседании приняли участие представители заявителя — Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 4 по Красноярскому краю — Ермоленко А.А., Полянская Н.А., Уткина В.М.

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

Общество с ограниченной ответственностью «Спецремстрой-2008» обратилось в Арбитражный суд Красноярского края с заявлением о признании недействительным решения Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 4 по Красноярскому краю (далее — инспекция № 4, инспекция) от 21.02.2008 № 20/2.

Решением Арбитражного суда Красноярского края от 16.01.2009 заявленное требование удовлетворено.

Постановлением Третьего арбитражного апелляционного суда от 25.03.2009 решение суда первой инстанции оставлено без изменения.

Федеральный арбитражный суд Восточно-Сибирского округа постановлением от 02.07.2009 названные судебные акты оставил без изменения.

В заявлении, поданном в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации, о пересмотре в порядке надзора решения суда первой и постановлений судов апелляционной и кассационной инстанций инспекция № 4 просит их отменить, ссылаясь на нарушение единообразия в толковании и применении судами норм права.

От ООО «Спецремстрой-2008» поступила копия свидетельства о внесении в Единый государственный реестр юридических лиц записи в связи с его ликвидацией, однако в ходе заседания Президиума представители инспекции не подтвердили данные сведения.

Проверив обоснованность доводов, изложенных в заявлении и выступлениях присутствующих в заседании представителей инспекции № 4, Президиум считает, что оспариваемые судебные акты подлежат отмене с вынесением нового решения об отказе в удовлетворении требования ООО «Спецремстрой-2008» по следующим основаниям.

Как установлено судами и подтверждено материалами дела, в инспекции № 4 были зарегистрированы и поставлены на налоговый учет два общества с ограниченной ответственностью «Ивановъ и К», находящиеся по адресам: Красноярский кр., с. Большой Улуй и Красноярский кр., г. Ачинск, ул. Ленина, 15, учредители которых — граждане Иванов А.Ю. и Калдыга Ю.И. Оба общества осуществляли свою деятельность по адресу: Красноярский кр., г. Ачинск, ул. Ленина, 15. Руководителями обществ являлись Иванов Ю.Ю. (брат Иванова А.Ю.) и Калдыга Ю.И.

Инспекция № 4 провела выездную налоговую проверку общества с ограниченной ответственностью «Ивановъ и К», зарегистрированного по адресу: Красноярский кр., с. Большой Улуй (далее — общество «Ивановъ и К», общество), по вопросам соблюдения им налогового законодательства за период с 01.01.2004 по 31.12.2006, по результатам которой составила акт от 12.12.2007 № 140 и направила его обществу заказным письмом с уведомлением о назначении рассмотрения материалов проверки (далее — уведомление) на 24.01.2008. Акт выездной налоговой проверки (далее — акт проверки) и уведомление вручены представителю общества 17.12.2007.

Зная, что инспекцией № 4 назначено рассмотрение материалов налоговой проверки, собрание учредителей общества «Ивановъ и К» 24.12.2007 приняло решение об изменении места нахождения общества.

Общество «Ивановъ и К» 16.01.2008 снято с регистрационного учета в инспекции № 4 и поставлено на учет в Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 3 по Республике Хакасия (далее — инспекция № 3) по новому адресу общества: Республика Хакасия, Ширинский р-н, с. Черное озеро, ул. Центральная, 3.

Общество «Ивановъ и К» 15.01.2008 представило возражения на акт проверки, а в день, на который было назначено рассмотрение материалов проверки (24.01.2008), обратилось в инспекцию № 4 с заявлением об отложении рассмотрения на более позднюю дату в связи с невозможностью явки представителя по причине болезни директора, нахождения в отпуске главного бухгалтера и болезни лица, исполняющего его обязанности.

Инспекция № 4 продлила срок рассмотрения материалов налоговой проверки и назначила рассмотрение на 12.02.2008, о чем сообщила обществу заказным письмом с уведомлением о вручении.

Общество «Ивановъ и К» 12.02.2008 повторно обратилось в инспекцию № 4 с заявлением об отложении рассмотрения материалов налоговой проверки для подготовки и представления в инспекцию возражений на акт проверки.

В очередной раз удовлетворив заявление общества «Ивановъ и К», инспекция № 4 перенесла рассмотрение материалов налоговой проверки на 14.02.2008 и уведомила об этом общество телеграммой от 12.02.2008, направленной по его новому адресу, которая была вручена по доверенности секретарю общества.

В то время как инспекция № 4 откладывала рассмотрение материалов налоговой проверки, общество «Ивановъ и К» прекратило свою деятельность путем реорганизации в форме разделения, в результате которого созданы общества с ограниченной ответственностью «Спецремстрой-2008» (далее — общество «Спецремстрой-2008») и «Монтажграндсервис» (далее — общество «Монтажграндсервис»), о чем 13.02.2008 в Единый государственный реестр юридических лиц внесены соответствующие записи. При этом о предстоящей реорганизации общество «Ивановъ и К» инспекцию № 4 не уведомляло.

Через два дня после создания обществ «Спецремстрой-2008» и «Монтажграндсервис» (15.02.2008) их учредители, которые являлись также учредителями общества «Ивановъ и К», приняли решение о ликвидации первого и второго обществ.

Инспекция 14.02.2008 рассмотрела материалы налоговой проверки в отсутствие представителя общества «Ивановъ и К».

По результатам рассмотрения акта проверки, материалов налоговой проверки и возражений, представленных обществом «Ивановъ и К», с учетом поступивших 21.01.2008 из инспекции № 3 сведений о реорганизации общества 21.02.2008 инспекция № 4 вынесла решения № 20/1 и 20/2, которыми отказала в привлечении к налоговой ответственности его правопреемников — обществ «Монтажграндсервис» и «Спецремстрой-2008» — и предложила им уплатить доначисленные обществу «Ивановъ и К» налоги и начисленные пени.

Признавая недействительным решение инспекции от 21.02.2008 № 20/2, суды исходили из того, что на момент его вынесения инспекции № 4 было известно о том, что общество «Ивановъ и К», которое уведомлялось о времени рассмотрения материалов налоговой проверки и дате вручения названного решения, перестало существовать, а вместо него зарегистрированы иные юридические лица, которые

инспекцией не были извещены надлежащим образом, и пришли к выводу о нарушении инспекцией процедуры рассмотрения материалов выездной налоговой проверки, установленной статьей 101 Налогового кодекса Российской Федерации. По мнению судов, инспекция была обязана отложить рассмотрение материалов налоговой проверки, известить надлежащим образом общество «Спецремстрой-2008» и только в этом случае, при неявке полномочного представителя данного общества, вправе вынести соответствующее решение.

Однако суды не учли следующего.

Согласно пункту 2 статьи 50 Налогового кодекса Российской Федерации исполнение обязанностей по уплате налогов реорганизованного юридического лица возлагается на его правопреемника (правопреемников) независимо от того, были ли известны до завершения реорганизации правопреемнику (правопреемникам) факты и (или) обстоятельства неисполнения или ненадлежащего исполнения реорганизованным юридическим лицом указанных обязанностей. При этом правопреемник (правопреемники) реорганизованного юридического лица пользуется всеми правами, исполняет все обязанности в порядке, предусмотренном Кодексом для налогоплательщиков.

Из положений пунктов 6 и 7 названной статьи следует, что в случае разделения юридические лица, возникшие в результате такого разделения, признаются правопреемниками реорганизованного юридического лица в части исполнения обязанности по уплате налогов. При наличии нескольких правопреемников доля участия каждого из них в исполнении обязанностей реорганизованного юридического лица по уплате налогов определяется в порядке, предусмотренном гражданским законодательством.

В силу положений части 3 статьи 58, статьи 59 Гражданского кодекса Российской Федерации при разделении юридического лица его права и обязанности переходят к вновь возникшим юридическим лицам в соответствии с разделительным балансом, который должен содержать положения о правопреемстве по всем обязательствам реорганизованного юридического лица в отношении всех его кредиторов и должников.

Как установлено судами и подтверждено материалами дела, общество «Ивановъ и К» было надлежащим образом уведомлено о времени и месте рассмотрения материалов налоговой проверки, что усматривается из телеграммы от 12.02.2008.

Для правопреемника все действия, совершенные до его регистрации, обязательны в той мере, в какой они были обязательны для лица, которое правопреемник заменил.

При таких обстоятельствах телеграмму инспекции № 4 от 12.02.2008, адресованную обществу «Ивановъ и К», о назначении рассмотрения материалов налоговой проверки на 14.02.2008 следует рассматривать как надлежащее извещение его правопреемников.

Подпунктом 7 пункта 1 статьи 23 Налогового кодекса Российской Федерации установлено, что налогоплательщики обязаны выполнять законные требования

налогового органа об устранении нарушений законодательства о налогах и сборах, а также не препятствовать законной деятельности должностных лиц налоговых органов при исполнении ими служебных обязанностей.

В нарушение названной правовой нормы общество «Ивановъ и К» предприняло целенаправленные действия для создания условий, препятствующих инспекции № 4 осуществлять налоговый контроль (глава 14 Налогового кодекса Российской Федерации), в данном случае — вынести решение по результатам рассмотрения материалов налоговой проверки, о чем свидетельствуют действия общества по неоднократному переносу срока рассмотрения материалов налоговой проверки, смене места нахождения, его реорганизации в период между составлением акта проверки и вынесением инспекцией решения от 21.02.2008 № 20/2.

Таким образом, вывод судов о ненадлежащем извещении инспекцией № 4 общества «Спецремстрой-2008» (правопреемника общества «Ивановъ и К») о месте и времени рассмотрения материалов налоговой проверки не основан на материалах дела.

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

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

**ПОСТАНОВИЛ:**

решение Арбитражного суда Красноярского края от 16.01.2009 по делу № А33-4728/2008, постановление Третьего арбитражного апелляционного суда от 25.03.2009 и постановление Федерального арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 02.07.2009 по тому же делу отменить.

В удовлетворении требования общества с ограниченной ответственностью «Спецремстрой-2008» о признании недействительным решения Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 4 по Красноярскому краю от 21.02.2008 № 20/2 отказать.

*Председательствующий А.А. Иванов*

## **Универсальное правопреемство в исполнении обязанностей по уплате налогов**

Телеграмму налоговой инспекции, адресованную обществу «Ивановъ и К», о назначении рассмотрения материалов налоговой проверки следует рассматривать как надлежащее извещение правопреемников, поскольку для правопреемника все действия, совершенные до его регистрации, обязательны в той мере, в какой они были обязательны для лица, которое он заменил.

### **ПОСТАНОВЛЕНИЕ Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 13753/09 Москва, 23 марта 2010 г.**

Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в составе:

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

членов Президиума: Бабкина А.И., Витрянского В.В., Вышняк Н.Г., Завьяловой Т.В., Иванниковой Н.П., Исайчева В.Н., Козловой О.А., Маковской А.А., Першутова А.Г., Петровой С.М., Сарбаша С.В., Юхнея М.Ф. —

рассмотрел заявление Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 4 по Красноярскому краю о пересмотре в порядке надзора решения Арбитражного суда Красноярского края от 13.01.2009 по делу № А33-3243/2008, постановления Третьего арбитражного апелляционного суда от 25.03.2009 и постановления Федерального арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 02.07.2009 по тому же делу.

В заседании приняли участие представители заявителя — Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 4 по Красноярскому краю — Ермоленко А.А., Полянская Н.А., Уткина В.М.

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

Общество с ограниченной ответственностью «Спецстрой-2008» обратилось в Арбитражный суд Красноярского края с заявлением о признании недействительным решения Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 4 по Красноярскому краю (далее — инспекция № 4, инспекция) от 21.02.2008 № 21/2.

Решением Арбитражного суда Красноярского края от 13.01.2009 заявленное требование удовлетворено.

Постановлением Третьего арбитражного апелляционного суда от 25.03.2009 решение суда первой инстанции оставлено без изменения.

Федеральный арбитражный суд Восточно-Сибирского округа постановлением от 02.07.2009 названные судебные акты оставил без изменения.

В заявлении, поданном в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации, о пересмотре в порядке надзора решения суда первой и постановлений судов апелляционной и кассационной инстанций инспекция № 4 просит их отменить, ссылаясь на нарушение единообразия в толковании и применении судами норм права.

От ООО «Спецстрой-2008» поступила копия свидетельства о внесении в Единый государственный реестр юридических лиц записи в связи с его ликвидацией, однако в ходе заседания Президиума представители инспекции не подтвердили данные сведения.

Проверив обоснованность доводов, изложенных в заявлении и выступлениях присутствующих в заседании представителей инспекции, Президиум считает, что оспариваемые судебные акты подлежат отмене с вынесением нового решения об отказе в удовлетворении требования ООО «Спецстрой-2008» по следующим основаниям.

Как установлено судами и подтверждено материалами дела, в инспекции № 4 были зарегистрированы и поставлены на налоговый учет два общества с ограниченной ответственностью «Ивановъ и К», находящиеся по адресам: Красноярский кр., с. Большой Улуй, и Красноярский кр., г. Ачинск, ул. Ленина, 15, учредители которых — граждане Иванов А.Ю. и Калдыга Ю.И. Оба общества осуществляли свою деятельность по адресу: Красноярский кр., г. Ачинск, ул. Ленина, 15. Руководителями обществ являлись Иванов Ю.Ю. (брат Иванова А.Ю.) и Калдыга Ю.И.

Инспекция № 4 провела выездную налоговую проверку общества с ограниченной ответственностью «Ивановъ и К», зарегистрированного по адресу: Красноярский кр., г. Ачинск, ул. Ленина, 15 (далее — общество «Ивановъ и К», общество), по вопросам соблюдения им налогового законодательства за период с 01.01.2004 по 31.12.2006, по результатам которой составила акт от 12.12.2007 № 143 (далее — акт проверки) и направила его обществу заказным письмом с уведомлением о назначении рассмотрения материалов проверки (далее — уведомление) на 24.01.2008.

Зная, что инспекцией № 4 назначено рассмотрение материалов налоговой проверки, собрание учредителей общества «Ивановъ и К» 24.12.2007 приняло решение об изменении места нахождения общества.

Общество «Ивановъ и К» 08.01.2008 снято с регистрационного учета в инспекции № 4 и поставлено на учет в Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 3 по Республике Хакасия (далее — инспекция № 3) по новому адресу общества: Республика Хакасия, Ширинский р-н, с. Черное озеро, ул. Центральная, 3.

Общество «Ивановъ и К» 11.01.2008 представило возражения на акт проверки, а за день, на который было назначено рассмотрение материалов налоговой проверки

(24.01.2008), обратилось в инспекцию № 4 с заявлением об отложении рассмотрения на более позднюю дату в связи с невозможностью явки представителя по причине болезни директора общества и отсутствия главного бухгалтера.

Инспекция № 4 продлила срок рассмотрения материалов проверки и назначила повторное рассмотрение на 12.02.2008, о чем сообщила обществу заказным письмом с уведомлением.

В то время как инспекция откладывала рассмотрение материалов проверки, общество «Ивановъ и К» прекратило свою деятельность путем реорганизации в форме разделения, в результате которого созданы общества с ограниченной ответственностью «Спецстрой-2008» (далее — общество «Спецстрой-2008») и «Грандмонтаж» (далее — общество «Грандмонтаж»), о чем 24.01.2008 внесены записи в Единый государственный реестр юридических лиц. При этом о предстоящей реорганизации общество «Ивановъ и К» инспекцию № 4 не уведомляло.

Через четыре дня после создания обществ «Спецстрой-2008» и «Грандмонтаж» (28.01.2008) их учредители, которые являлись также учредителями общества «Ивановъ и К», приняли решение о ликвидации первого и второго обществ.

Несмотря на прекращение своей деятельности в январе 2008 года, общество «Ивановъ и К» 11.02.2008 повторно обратилось в инспекцию № 4 с заявлением об отложении рассмотрения материалов налоговой проверки с целью подготовки и представления в налоговый орган возражений на акт проверки.

Полагая, что общество «Ивановъ и К» является полномочным лицом в налоговых правоотношениях, инспекция удовлетворила заявление и повторно перенесла рассмотрение материалов налоговой проверки на 14.02.2008, уведомив об этом общество телеграммой от 12.02.2008, направленной по его новому адресу.

Инспекция 14.02.2008 рассмотрела материалы налоговой проверки в отсутствие представителя общества «Ивановъ и К».

По результатам рассмотрения акта проверки, материалов налоговой проверки и возражений, представленных обществом «Ивановъ и К», с учетом поступивших 19.02.2008 из инспекции № 3 сведений о реорганизации общества, 21.02.2008 инспекция № 4 вынесла решения № 21/1 и 21/2, которыми отказала в привлечении к налоговой ответственности его правопреемников — обществ «Грандмонтаж» и «Спецстрой-2008», и предложила им уплатить доначисленные обществу «Ивановъ и К» налоги и начисленные пени.

Признавая недействительным решение от 21.02.2008 № 21/2, суды исходили из того, что на момент его вынесения инспекцией № 4 было известно о том, что общество «Ивановъ и К», которое уведомлялось о времени рассмотрения материалов налоговой проверки и дате вручения названного решения, перестало существовать, а вместо него зарегистрированы иные юридические лица, которые инспекцией не были извещены надлежащим образом, и пришли к выводу о том, что инспекцией нарушена процедура рассмотрения материалов выездной налоговой проверки, установленная статьей 101 Налогового кодекса Российской Федерации.

По мнению судов, инспекция была обязана отложить рассмотрение материалов налоговой проверки, известить надлежащим образом общество «Спецстрой-2008» и только в этом случае, при неявке полномочного представителя данного общества, вправе вынести соответствующее решение.

Однако суды не учли следующего.

Согласно пункту 2 статьи 50 Налогового кодекса Российской Федерации исполнение обязанностей по уплате налогов реорганизованного юридического лица возлагается на его правопреемника (правопреемников) независимо от того, были ли известны до завершения реорганизации правопреемнику (правопреемникам) факты и (или) обстоятельства неисполнения или ненадлежащего исполнения реорганизованным юридическим лицом указанных обязанностей. При этом правопреемник (правопреемники) реорганизованного юридического лица пользуется всеми правами, исполняет все обязанности в порядке, предусмотренном Кодексом для налогоплательщиков.

Из положений пунктов 6 и 7 названной статьи следует, что в случае разделения юридические лица, возникшие в результате такого разделения, признаются правопреемниками реорганизованного юридического лица в части исполнения обязанности по уплате налогов. При наличии нескольких правопреемников доля участия каждого из них в исполнении обязанностей реорганизованного юридического лица по уплате налогов определяется в порядке, предусмотренном гражданским законодательством.

В силу положений части 3 статьи 58, статьи 59 Гражданского кодекса Российской Федерации при разделении юридического лица его права и обязанности переходят к вновь возникшим юридическим лицам в соответствии с разделительным балансом, который должен содержать положения о правопреемстве по всем обязательствам реорганизованного юридического лица в отношении всех его кредиторов и должников.

Как установлено судами и подтверждено материалами дела, общество «Ивановъ и К» было надлежащим образом уведомлено о времени и месте рассмотрения материалов налоговой проверки, что усматривается из телеграммы от 12.02.2008.

Для правопреемника все действия, совершенные до его регистрации, обязательны в той мере, в какой они были обязательны для лица, которое правопреемник заменил.

При таких обстоятельствах телеграмму инспекции № 4 от 12.02.2008, адресованную обществу «Ивановъ и К», о назначении рассмотрения материалов налоговой проверки на 14.02.2008 следует рассматривать как надлежащее извещение его правопреемников.

Подпунктом 7 пункта 1 статьи 23 Налогового кодекса Российской Федерации установлено, что налогоплательщики обязаны выполнять законные требования налогового органа об устранении выявленных нарушений законодательства о налогах и сборах, а также не препятствовать законной деятельности должностных лиц налоговых органов при исполнении ими своих служебных обязанностей.

В нарушение данной правовой нормы общество «Ивановь и К» предприняло целенаправленные действия для создания условий, препятствующих инспекции № 4 осуществлять налоговый контроль (глава 14 Налогового кодекса Российской Федерации), в данном случае — вынести решение по результатам рассмотрения материалов налоговой проверки, о чем свидетельствуют действия общества по неоднократному переносу срока рассмотрения материалов налоговой проверки, смене места нахождения, его реорганизации в период между составлением акта проверки и вынесением инспекцией решения от 21.02.2008 № 21/2, а также представление возражений и заявлений от имени общества «Ивановь и К» после его реорганизации.

Таким образом, вывод судов о ненадлежащем извещении инспекцией № 4 общества «Спецстрой-2008» (правопреемника общества «Ивановь и К») о месте и времени рассмотрения материалов налоговой проверки не основан на материалах дела.

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

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

**ПОСТАНОВИЛ:**

решение Арбитражного суда Красноярского края от 13.01.2009 по делу № А33-3243/2008, постановление Третьего арбитражного апелляционного суда от 25.03.2009 и постановление Федерального арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 02.07.2009 по тому же делу отменить.

В удовлетворении требования общества с ограниченной ответственностью «Спецстрой-2008» о признании недействительным решения Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 4 по Красноярскому краю от 21.02.2008 № 21/2 отказать.

*Председательствующий А.А. Иванов*

## Право налогоплательщика на обращение в суд

При применении положений статьи 79 Налогового кодекса Российской Федерации суд апелляционной инстанции пришел к ошибочному выводу, что право налогоплательщика на обращение в суд с иском о возврате сумм излишне взысканных налога, сбора, пеней, штрафа возникает при условии принятия им мер к досудебному урегулированию спора с налоговым органом.

### ПОСТАНОВЛЕНИЕ

#### Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации

№ 17413/09

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., Никифорова С.Б., Слесарева В.Л., Юхнея М.Ф. —

рассмотрел заявление общества с ограниченной ответственностью «Лукойл-Югнефтепродукт» о пересмотре в порядке надзора постановления Шестнадцатого арбитражного апелляционного суда от 23.06.2009 и постановления Федерального арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 14.09.2009 по делу № А63-12552/2008-С4-20 Арбитражного суда Ставропольского края.

В заседании приняли участие представители:

от заявителя — общества с ограниченной ответственностью «Лукойл-Югнефтепродукт» — Ванян Н.Л., Кузьмина Е.Г.;

от Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 6 по Ставропольскому краю — Горбунова М.Е., Куракин Е.Б.

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

Общество с ограниченной ответственностью «Лукойл-Югнефтепродукт» (далее — общество) обратилось в Арбитражный суд Ставропольского края с заявлением о признании незаконными действий Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 6 по Ставропольскому краю (далее — инспекция) по беспорядочному списанию с расчетного счета общества 1 122 997 рублей 42 копеек налогов и пеней на основании инкассовых поручений от 25.05.2007 № 26741, 26742, 26743,

об обязанности инспекции возвратить на расчетный счет общества указанную сумму и с одновременным ходатайством о восстановлении предусмотренного статьей 198 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации срока на обращение в арбитражный суд с заявлением об оспаривании незаконных действий налогового органа.

Решением Арбитражного суда Ставропольского края от 16.04.2009 требования общества удовлетворены полностью. Суд восстановил срок на обжалование в судебном порядке незаконных действий инспекции, признал незаконным списание суммы налогов и пеней по мотиву нарушения инспекцией процедуры обращения взыскания на денежные средства налогоплательщика, установленной статьей 46 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — Кодекс), и обязал инспекцию возвратить взысканную сумму.

Постановлением Шестнадцатого арбитражного апелляционного суда от 23.06.2009 решение суда первой инстанции отменено, в удовлетворении требования о признании незаконными действий инспекции по бесспорному списанию налогов и пеней отказано со ссылкой на пропуск срока на обращение в суд с таким требованием и отсутствие оснований к восстановлению этого срока. В части возврата взысканной в бюджет суммы требование оставлено без рассмотрения в соответствии с пунктом 2 статьи 148 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, поскольку суд счел, что обществом не соблюден досудебный порядок урегулирования спора с инспекцией.

Федеральный арбитражный суд Северо-Кавказского округа постановлением от 14.09.2009 постановление суда апелляционной инстанции в части требования о признании незаконными действий инспекции по списанию с расчетного счета общества денежных средств отменил и в этой части решение суда первой инстанции оставил в силе; в остальной части постановление суда апелляционной инстанции оставил без изменения.

В заявлении, поданном в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации, о пересмотре в порядке надзора постановлений судов апелляционной и кассационной инстанций общество просит их отменить в части оставления без рассмотрения требования об обязанности инспекции возвратить неправомерно списанные с его расчетного счета денежные средства, ссылаясь на неправильное применение судами норм материального и процессуального права.

В отзыве на заявление инспекция просит оставить указанные 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 участвующих в деле лиц, Президиум считает, что заявление общества подлежит удовлетворению.

Оставляя без рассмотрения требование общества о возврате взысканной с него в бесспорном порядке суммы налогов и пеней, суд апелляционной инстанции указал на следующие обстоятельства.

Из буквального толкования статей 78, 79, 176 Кодекса следует, что для возврата налога требуется обращение налогоплательщика в налоговый орган с соответствующим заявлением.

Материалы дела свидетельствуют, что общество заявление о возврате сумм излишне уплаченных налогов и пеней не подавало. Следовательно, обществом не соблюден досудебный порядок урегулирования спора.

Таким образом, суд апелляционной инстанции, анализируя упомянутые положения Кодекса, пришел к выводу, что право налогоплательщика на обращение в суд с требованием о возврате сумм незаконно взысканных налога, пеней, сбора, штрафа возникает при условии принятия им мер к досудебному урегулированию спора с налоговым органом.

Суд кассационной инстанции согласился с правовой позицией суда апелляционной инстанции.

Однако судами не учтено следующее.

Пунктом 2 части 1 статьи 148 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации определено, что арбитражный суд оставляет без рассмотрения исковое заявление, если после его принятия к производству установит, что истцом не соблюден претензионный или иной досудебный порядок урегулирования спора с ответчиком, если это предусмотрено федеральным законом или договором.

В данном случае спор касается возврата взысканных инспекцией налогов и пеней.

Порядок возврата сумм излишне взысканных налога, сбора, пеней и штрафа определен статьей 79 Кодекса.

Пункт 3 статьи 79 Кодекса устанавливает, что заявление о возврате суммы излишне взысканного налога может быть подано налогоплательщиком в налоговый орган в течение одного месяца со дня, когда налогоплательщику стало известно о факте излишнего взыскания с него налога, или со дня вступления в силу решения суда. Исковое заявление в суд может быть подано в течение трех лет, считая со дня, когда лицо узнало или должно было узнать о факте излишнего взыскания налога.

Следовательно, данная норма Кодекса предусматривает для налогоплательщика возможность выбора способа защиты своего нарушенного права в том случае, если налоговый орган взыскал с него суммы налогов, сборов, пеней, штрафа излишне, то есть неосновательно или незаконно. При этом Кодекс не содержит указаний на то, что право на обращение с иском в суд налогоплательщик имеет при условии досудебного обращения к налоговому органу по поводу возврата взысканных сумм. Не установлен такой порядок и иным федеральным законом.

Исходя из сказанного, у суда апелляционной инстанции отсутствовали правовые основания к оставлению без рассмотрения требования общества о возврате неправомерно взысканной суммы налога и пеней.

При названных обстоятельствах постановления судов апелляционной и кассационной инстанций 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.

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

**ПОСТАНОВИЛ:**

постановление Шестнадцатого арбитражного апелляционного суда от 23.06.2009 и постановление Федерального арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 14.09.2009 по делу № А63-12552/2008-С4-20 Арбитражного суда Ставропольского края в части оставления без рассмотрения требования общества с ограниченной ответственностью «Лукойл-Югнефтепродукт» о возврате 1 122 997 рублей 42 копеек незаконно взысканных налогов и пеней отменить.

Дело в этой части направить на новое рассмотрение в Шестнадцатый арбитражный апелляционный суд.

В остальной части постановление Федерального арбитражного суда Северо-Кавказского округа оставить без изменения.

*Председательствующий А.А. Иванов*

## Выездная налоговая проверка

Вышестоящий налоговый орган не вправе назначать повторную выездную налоговую проверку налогоплательщика в порядке контроля за деятельностью нижестоящего налогового органа, если первая выездная налоговая проверка была назначена и проведена налоговым органом за пределами его компетенции, в силу чего изначально являлась незаконной и признана арбитражным судом недействительной.

Однако указанные обстоятельства не являются препятствием для назначения новой выездной налоговой проверки компетентным налоговым органом на общих основаниях с соблюдением требований статьи 89 Налогового кодекса Российской Федерации, что не противоречит правовой позиции Конституционного Суда Российской Федерации, изложенной в его постановлении от 17.03.2009 № 5-П.

---

### **ПОСТАНОВЛЕНИЕ Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 14585/09 Москва, 16 марта 2010 г.**

Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в составе:

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

членов Президиума: Андреевой Т.К., Бабкина А.И., Бациева В.В., Вышняк Н.Г., Завьяловой Т.В., Исайчева В.Н., Козловой О.А., Маковской А.А., Першутова А.Г., Сарбаша С.В., Слесарева В.Л., Юхнея М.Ф. —

рассмотрел заявление Управления Федеральной налоговой службы по Волгоградской области о пересмотре в порядке надзора решения Арбитражного суда Волгоградской области от 20.02.2009 по делу № А12-681/2009, постановления Двенадцатого арбитражного апелляционного суда от 13.04.2009 и постановления Федерального арбитражного суда Поволжского округа от 14.07.2009 по тому же делу.

В заседании приняли участие представители:

от заявителя — Управления Федеральной налоговой службы по Волгоградской области — Уткина В.М., Шадрин В.А.;

от федерального государственного унитарного предприятия «Центральное конструкторское бюро «Титан» — Алексеенкова Е.В., Баталова И.С., Караханян С.Г.

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

Федеральное государственное унитарное предприятие «Центральное конструкторское бюро «Титан» (далее — предприятие) обратилось в Арбитражный суд Волгоградской области с заявлением о признании недействительными решения Управления Федеральной налоговой службы по Волгоградской области от 18.12.2008 № 6 о проведении в отношении предприятия повторной выездной налоговой проверки и требования от 22.12.2008 № 1 о предоставлении документов.

Решением Арбитражного суда Волгоградской области от 20.02.2009 заявленное требование удовлетворено.

Постановлением Двенадцатого арбитражного апелляционного суда от 13.04.2009 решение суда первой инстанции оставлено без изменения.

Федеральный арбитражный суд Поволжского округа постановлением от 14.07.2009 указанные судебные акты оставил без изменения.

В заявлении, поданном в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации, о пересмотре в порядке надзора решения суда первой и постановлений судов апелляционной и кассационной инстанций управление просит их отменить и отказать в удовлетворении требования предприятия. Как полагает заявитель, судами не учтено, что повторная выездная налоговая проверка назначена не с целью преодоления вступившего в законную силу судебного акта, а для его реализации (исполнения).

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

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 видно из судебных актов и подтверждается материалами дела, Межрайонной инспекцией Федеральной налоговой службы № 9 по Волгоградской области (далее — межрайонная инспекция № 9, инспекция) в соответствии с ее решением от 30.03.2007 № 86 проведена выездная налоговая проверка предприятия по вопросам правильности исчисления и своевременности уплаты ряда налогов и сборов за период с 01.01.2005 по 31.12.2006. На основании материалов проверки инспекцией принято решение от 16.06.2008 № 11-18/3958 о привлечении предприятия к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения.

Предприятие обжаловало решение межрайонной инспекции № 9 от 16.06.2008 № 11-18/3958 в Арбитражный суд Волгоградской области, который решением от 01.09.2008 по делу № А12-12007/08-с26 удовлетворил требование предприятия, признав указанный ненормативный акт недействительным. При этом суд исходил из того, что названные действия межрайонной инспекции № 9 в нарушение статьи 89 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — Кодекс) совершены за пределами ее полномочий, так как на момент назначения выездной налоговой проверки предприятие как крупнейший налогоплательщик уже состояло на нало-

говом учете в другом налоговом органе — Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 2 по Волгоградской области (далее — межрайонная инспекция № 2).

Управление Федеральной налоговой службы по Волгоградской области (далее — управление) решением от 18.12.2008 № 6 назначило повторную выездную налоговую проверку предприятия в отношении тех же налогов и за тот же налоговый период и в ходе проверки направило в адрес предприятия требование от 22.12.2008 № 1 о представлении документов, необходимых для проведения налогового контроля. Указанное решение управления мотивировано необходимостью осуществления контроля за деятельностью межрайонной инспекции № 9.

В соответствии с положением, содержащимся в абзацах четвертом и пятом пункта 10 статьи 89 Кодекса, повторная выездная налоговая проверка осуществляется вышестоящим налоговым органом в порядке контроля за деятельностью налогового органа, проводившего первоначальную проверку.

Вывод суда первой инстанции по настоящему делу о недействительности вынесенных управлением ненормативных актов мотивирован тем, что приведенные управлением доводы в подтверждение правомерности проведения повторной выездной налоговой проверки как направленной на осуществление контроля за деятельностью межрайонной инспекции № 9 не соответствуют фактическим обстоятельствам, поэтому законного основания для ее назначения у управления не имелось.

Кроме того, суды апелляционной и кассационной инстанций аргументацию такого вывода дополнили ссылкой на правовую позицию Конституционного Суда Российской Федерации, выраженную в постановлении от 17.03.2009 № 5-П, которая заключается в следующем.

Положение Кодекса о возможности проведения вышестоящим налоговым органом повторной выездной налоговой проверки налогоплательщика в порядке контроля за деятельностью налогового органа, проводившего первоначальную выездную налоговую проверку, не соответствует части 1 статьи 46, статье 57 и частям 1 и 2 статьи 118 Конституции Российской Федерации в той мере, в какой данное положение по смыслу, придаваемому ему сложившейся правоприменительной практикой, не исключает возможности вынесения вышестоящим налоговым органом при проведении такой проверки решения, влекущего изменение прав и обязанностей налогоплательщика, определенных не пересмотренным и не отмененным в установленном процессуальным законом порядке судебным актом, принятым по спору того же налогоплательщика и налогового органа, осуществлявшего первоначальную выездную налоговую проверку, и тем самым вступающего в противоречие с ранее установленными судом фактическими обстоятельствами и имеющимися в деле доказательствами, подтвержденными данным судебным актом.

На этом основании, рассматривая настоящее дело, суды сочли, что управление путем вынесения оспариваемых ненормативных правовых актов (решения от 18.12.2008 № 6 и требования от 22.12.2008 № 1) предприняло попытку преодолеть вступившие в законную силу судебные акты Арбитражного суда Волгоградской области, принятые по делу № А12-12007/08-с26.

Однако такая аргументация судов апелляционной и кассационной инстанций является ошибочной.

Статья 89 Кодекса не исключает, а, напротив, допускает возможность назначения и проведения повторной выездной налоговой проверки вышестоящим налоговым органом в порядке контроля деятельности налогового органа, проводившего налоговую проверку, по общим правилам, установленным этой статьей. Исходя из содержания данного положения во взаимосвязи с другими положениями той же статьи и пункта 2 статьи 87 Кодекса такие действия направлены прежде всего на налогоплательщика, поскольку их осуществление невозможно без обращения к ранее проведенным мероприятиям налогового контроля, а также анализа вышестоящим налоговым органом финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика и представленной им налоговой и бухгалтерской отчетности. Поэтому по результатам повторной выездной налоговой проверки не исключается возможность принятия решения, которое по-иному определяет размер налоговой обязанности налогоплательщика в отношении тех же налогов за тот же налоговый период.

Из постановления Конституционного Суда Российской Федерации от 17.03.2009 № 5-П следует, что повторная выездная налоговая проверка недопустима, когда имеются основания полагать, что ее результаты могут вступить в противоречие с ранее установленными судом фактическими обстоятельствами и имеющимися в деле доказательствами, подтвержденными не пересмотренным по установленной процессуальной процедуре судебным актом.

Однако из данной правовой позиции Конституционного Суда Российской Федерации не вытекает необходимость формального подхода к применению положений пункта 10 статьи 89 Кодекса, напротив, она нацеливает на необходимость в каждом конкретном подобном случае исследовать вопрос о том, исключает или не исключает повторная выездная налоговая проверка принятия по ее результатам решения, вступающего в противоречие с ранее установленными судом фактическими обстоятельствами и имеющимися в деле доказательствами, подтвержденными действующим судебным актом.

Таким образом, названная правовая позиция Конституционного Суда Российской Федерации не охватывает случаев, когда объективно исключена возможность возникновения указанных противоречий, в частности, если при рассмотрении другого дела суд не давал оценки доказательствам и фактическим обстоятельствам, а также сделанным инспекцией на их основе выводам, обоснованность и законность которых являются предметом контроля вышестоящего налогового органа при проведении повторной проверки. Кроме того, предметом контроля могут являться оценка эффективности проведения первоначальной проверки в части выявления нарушений налогового законодательства, а также сделанные в ходе данной проверки выводы об отсутствии таких нарушений. Из этого следует, что к настоящему делу упомянутая правовая позиция Конституционного Суда Российской Федерации неприменима.

Вместе с тем вывод судов об отсутствии правовых оснований для назначения управлением повторной выездной налоговой проверки предприятия является правильным в силу следующего.

Судами установлено, что предприятие 01.03.2007 было снято с налогового учета в межрайонной инспекции № 9 и принято на налоговый учет как крупнейший налогоплательщик в межрайонной инспекции № 2.

Согласно пункту 2 статьи 89 Кодекса решение о проведении выездной налоговой проверки выносит налоговый орган по месту нахождения организации, если иное не предусмотрено этим пунктом. Аналогичное решение в отношении организации, отнесенной в порядке, предусмотренном статьей 83 Кодекса, к категории крупнейших налогоплательщиков, выносит налоговый орган, осуществивший постановку этой организации на учет в качестве крупнейшего налогоплательщика.

Следовательно, решение межрайонной инспекции № 9 от 30.03.2007 № 76 о назначении выездной налоговой проверки являлось незаконным с момента его принятия.

Данное нарушение установлено арбитражным судом по делу № А12-12007/08-с26.

Назначение повторной проверки вышестоящим органом предполагает наличие результатов первоначальной проверки, оценка которых вышестоящим налоговым органом позволяла бы определить, насколько эффективны, законны и обоснованы решения, принимаемые инспекцией, с точки зрения существа выявленных нарушений и их оценки.

Таким образом, управление не имело правовых оснований для осуществления контроля за деятельностью межрайонной инспекции № 9 в отношении незаконно проведенной ею выездной налоговой проверки предприятия и, следовательно, для принятия оспариваемых ненормативных правовых актов.

Управлением приведен довод о том, что назначенная им повторная выездная налоговая проверка является вынужденной мерой налогового контроля, так как после признания незаконным соответствующего решения межрайонной инспекцией № 9 назначение и проведение выездной налоговой проверки предприятия налоговым органом по месту его учета невозможно в силу статьи 89 Кодекса.

Однако такое толкование данной нормы Кодекса является ошибочным.

Статья 89 Кодекса не содержит запрета на назначение и проведение первичной выездной налоговой проверки на общих основаниях с соблюдением требований пункта 2 статьи 89 Кодекса. Причем факт признания решения налогового органа недействительным исключительно по процедурным основаниям, в частности по мотиву вынесения его некомпетентным налоговым органом, не является препятствием для назначения новой налоговой проверки надлежащим налоговым органом. Иной подход противоречил бы принципу обеспечения налогового контроля со стороны государства.

Такое толкование нормы права не противоречит и правовой позиции Конституционного Суда Российской Федерации, изложенной в постановлении от 17.03.2009 № 5-П.

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

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

**ПОСТАНОВИЛ:**

решение Арбитражного суда Волгоградской области от 20.02.2009 по делу № А12-681/2009, постановление Двенадцатого арбитражного апелляционного суда от 13.04.2009 и постановление Федерального арбитражного суда Поволжского округа от 14.07.2009 по тому же делу оставить без изменения.

Заявление Управления Федеральной налоговой службы по Волгоградской области оставить без удовлетворения.

*Председательствующий А.А. Иванов*

## Повторная выездная налоговая проверка

Предметом повторной выездной налоговой проверки, назначенной налоговым органом ввиду представления налогоплательщиком после проведения выездной налоговой проверки уточненной налоговой декларации, в которой уменьшена сумма ранее исчисленного налога, являются только те данные уточненной декларации, изменение которых повлекло указанное уменьшение.

При принятии на момент проведения повторной проверки судебных актов по спору об оспаривании решения налогового органа, вынесенного по результатам первоначальной выездной налоговой проверки, налоговый орган, проверяя уточненные данные, не вправе переоценивать выводы о наличии и размере налоговой обязанности, которые были сделаны судами применительно к эпизодам, оспаривавшимся налогоплательщиком по результатам первоначальной налоговой проверки.

### ПОСТАНОВЛЕНИЕ

**Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации  
№ 8163/09  
Москва, 16 марта 2010 г.**

Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в составе:

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

членов Президиума: Андреевой Т.К., Бациева В.В., Вышняк Н.Г., Завьяловой Т.В., Исайчева В.Н., Козловой О.А., Маковской А.А., Першутова А.Г., Сарбаша С.В., Слесарева В.Л., Юхнея М.Ф. —

рассмотрел заявление Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 9 по Новгородской области о пересмотре в порядке надзора постановления Четырнадцатого арбитражного апелляционного суда от 30.06.2009 и постановления Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 29.09.2009 по делу № А44-23/2009 Арбитражного суда Новгородской области.

В заседании приняли участие представители:

от заявителя — Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 9 по Новгородской области — Семерня М.В., Уткина В.М.;

от общества с ограниченной ответственностью «Дирол Кэдбери» — Ефремов Ю.Е., Румынина Т.Н., Сергеев А.В., Серов А.В.

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

Общество с ограниченной ответственностью «Дирол Кэдбери» (далее — общество) обратилось в Арбитражный суд Новгородской области с заявлением о признании недействительным решения Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 9 по Новгородской области (далее — инспекция) от 14.10.2008 № 2.11-16/1 о проведении повторной выездной налоговой проверки правильности исчисления налога на прибыль за 2005 год (далее — оспариваемое решение инспекции от 14.10.2008), полагая, что данное решение вынесено при отсутствии законных оснований, предусмотренных статьей 89 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — Кодекс).

Решением Арбитражного суда Новгородской области от 24.04.2009 в удовлетворении заявленного требования отказано.

Постановлением Четырнадцатого арбитражного апелляционного суда от 30.06.2009 решение суда первой инстанции отменено, оспариваемое решение инспекции от 14.10.2008 признано недействительным.

Федеральный арбитражный суд Северо-Западного округа постановлением от 29.09.2009 постановление суда апелляционной инстанции оставил без изменения.

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

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

Инспекцией на основании решения от 30.06.2006 № 2.11-16/115 проведена выездная налоговая проверка общества по вопросам правильности исчисления налогов, в том числе налога на прибыль за 2004 и 2005 годы, которая была окончена 23.11.2007, о чем в соответствии со статьей 89 Кодекса составлена соответствующая справка.

После окончания проверки, но до вынесения инспекцией решения по ее результатам общество 12.12.2007 представило уточненную налоговую декларацию по налогу на прибыль за 2005 год (далее — уточненная декларация), в которой была увеличена сумма расходов, связанных с производством и реализацией, что с учетом корректировки данных о внереализационных доходах и расходах повлекло увеличение убытка, заявленного по первоначальной налоговой декларации, с 28 642 731 до 306 976 953 рублей.

Инспекция, принимая 29.12.2007 решение о привлечении общества к налоговой ответственности по результатам выездной налоговой проверки (далее — решение инспекции от 29.12.2007), учла показатели уточненной декларации без осуществления их дополнительной проверки. Это обстоятельство явилось основанием для уменьшения налоговой базы по налогу на прибыль за 2005 год, определенной по

результатам проверки, с 787 613 905 до 480 636 952 рублей и, как следствие, для уменьшения доначисленного налога на прибыль до 115 352 868 рублей.

Представление обществом уточненной декларации явилось основанием для принятия инспекцией оспариваемого решения от 14.10.2008.

Общество, не согласившись с этим решением инспекции, обратилось в арбитражный суд с заявлением о признании его недействительным.

Суд первой инстанции, отказывая в удовлетворении требования общества, исходил из соответствия оспариваемого решения инспекции от 14.10.2008 положениям статьи 89 Кодекса.

Отменяя решение суда первой инстанции и признавая оспариваемое решение инспекции от 14.10.2008 недействительным, суды апелляционной и кассационной инстанций основывались на буквальном применении абзаца шестого пункта 10 статьи 89 Кодекса, допускающего возможность проведения повторной выездной налоговой проверки при условии, если результатом уточнения налоговых обязательств явилось уменьшение суммы исчисленного налога, что, по мнению судов, в рассматриваемом случае отсутствовало. Результатом дополнительного заявления обществом расходов явилось не уменьшение сумм налога к уплате, а увеличение убытка.

Судами апелляционной и кассационной инстанций было также учтено, что на дату вынесения инспекцией оспариваемого решения от 14.10.2008 Арбитражным судом Новгородской области было принято решение от 07.08.2008 по делу № А44-109/2008, которым частично удовлетворено требование общества о признании недействительным решения инспекции от 29.12.2007. Суды, приняв во внимание правовые позиции, выраженные в постановлении Конституционного Суда Российской Федерации от 17.03.2009 № 5-П «По делу о проверке конституционности положения, содержащегося в абзацах четвертом и пятом пункта 10 статьи 89 Налогового кодекса Российской Федерации», пришли к выводу, что проведение повторной налоговой проверки в рассматриваемом случае недопустимо, поскольку не исключена возможность преодоления указанного судебного решения путем принятия налоговым органом административного акта, влекущего для участников спора иные последствия, нежели определенные этим решением суда.

Кроме того, по мнению суда апелляционной инстанции, инспекция, получив после составления справки об окончании выездной налоговой проверки уточненную декларацию, вправе была провести дополнительные мероприятия налогового контроля и вынести решение по итогам проверки с учетом оценки обоснованности сведений, указанных в декларации. Инспекция этим правом не воспользовалась.

Однако судами апелляционной и кассационной инстанций не учтено следующее.

В соответствии с абзацем шестым пункта 10 статьи 89 Кодекса повторная выездная налоговая проверка налогоплательщика может проводиться налоговым органом, ранее проводившим проверку, в случае представления налогоплательщиком уточненной налоговой декларации, в которой указана сумма налога в размере, меньшем ранее заявленного. Данная норма не исключает возможность проведения повтор-

ной выездной налоговой проверки уточненных налоговых деклараций по налогу на прибыль, в которых увеличена сумма первоначально заявленного убытка.

Согласно пункту 8 статьи 274 Кодекса при превышении расходов, учитываемых в целях налогообложения, над доходами сумма убытка, полученная в текущем налоговом периоде, принимается в целях налогообложения и переносится на будущее путем уменьшения налоговой базы последующих налоговых периодов в порядке и на условиях, установленных статьей 283 Кодекса. Таким образом, поскольку для налога на прибыль при определении размера обязанности по его уплате правовое значение имеет не только положительный финансовый результат — полученная прибыль, при наличии которой налог подлежит исчислению, но и отрицательный результат, выводы судов об отсутствии у инспекции права, предусмотренного абзацем шестым пункта 10 статьи 89 Кодекса, на проведение повторной выездной налоговой проверки уточненной декларации, в которой увеличена сумма первоначально заявленного убытка, сделаны без учета положений пункта 8 статьи 274 и статьи 283 Кодекса.

Также является ошибочным вывод судов апелляционной и кассационной инстанций о том, что проведение в рассматриваемом случае повторной выездной налоговой проверки уточненной декларации направлено на возможное преодоление судебных актов, принятых по делу об оспаривании решения инспекции от 29.12.2007.

Постановлением Конституционного Суда Российской Федерации от 17.03.2009 № 5-П положения абзацев четвертого и пятого пункта 10 статьи 89 Кодекса, допускающие проведение повторной выездной налоговой проверки налогоплательщика вышестоящим налоговым органом в порядке контроля за деятельностью налогового органа, проводившего первоначальную выездную налоговую проверку, признаны не соответствующими Конституции Российской Федерации в той мере, в какой эти положения не исключают возможность вынесения вышестоящим налоговым органом при проведении повторной выездной налоговой проверки решения, которое влечет изменение прав и обязанностей налогоплательщика, определенных не пересмотренным и не отмененным в установленном процессуальным законом порядке судебным актом, принятым по спору того же налогоплательщика и налогового органа, осуществлявшего первоначальную выездную налоговую проверку, и тем самым вступает в противоречие с ранее установленными судом фактическими обстоятельствами и имеющимися в деле доказательствами, подтвержденными данным судебным актом.

В рассматриваемом споре применение указанной правовой позиции и, как следствие, вывод о направленности повторной выездной налоговой проверки на пересмотр принятых судебных актов, в которых была дана оценка результатов предыдущей налоговой проверки, сделаны судами апелляционной и кассационной инстанций без учета оценки пределов осуществления повторной проверки, проводимой по основанию, отличному от основания, являвшегося предметом оценки Конституционного Суда Российской Федерации.

Предметом повторной выездной налоговой проверки, назначенной ввиду представления обществом после проведения налоговой проверки уточненной декларации, в которой уменьшена сумма ранее исчисленного налога на прибыль, являются только те сведения уточненной декларации, изменение которых повлекло

уменьшение суммы ранее исчисленного налога. При этом в ходе проверки, проводимой на основании абзаца шестого пункта 10 статьи 89 Кодекса, не могут быть повторно проверены данные, которые не изменялись налогоплательщиком либо не связаны с указанной корректировкой.

При принятии на момент проведения повторной налоговой проверки судебных актов по спору об оспаривании решения налогового органа, вынесенного по результатам первоначальной выездной налоговой проверки, налоговый орган, проверяя уточненные данные, не вправе переоценивать выводы о наличии и размере налоговой обязанности, которые были сделаны судами применительно к эпизодам, оспаривавшимся налогоплательщиком по результатам первоначальной налоговой проверки.

Налоговый орган при принятии решения по итогам повторной налоговой проверки не вправе определять для налогоплательщика иные последствия, нежели определенные судебными актами, в том числе путем оспаривания правовой квалификации сделок, которая была сделана судом, либо путем переоценки установленных судом фактических обстоятельств.

При указанных условиях проведение повторной налоговой проверки уточненной налоговой декларации не может повлечь преодоления судебных актов, принятых по спору об оспаривании решения налогового органа, вынесенного по результатам первоначальной выездной налоговой проверки. Доводы общества, касающиеся соблюдения инспекцией пределов проведения повторной налоговой проверки, имеют правовое значение для оценки обоснованности и законности решения, принятого по результатам этой проверки, а не решения о ее назначении.

Не основан на положениях Кодекса и вывод суда апелляционной инстанции о том, что неосуществление инспекцией дополнительных мероприятий налогового контроля для проверки сведений, приведенных в уточненной декларации, при представлении последней в период после окончания выездной налоговой проверки и до вынесения решения по ее результатам, влечет невозможность проведения повторной проверки по основанию, предусмотренному абзацем шестым пункта 10 статьи 89 Кодекса.

Согласно пункту 6 статьи 101 Кодекса после окончания налоговой проверки руководитель (заместитель руководителя) налогового органа, рассматривающий материалы данной проверки, вправе принять решение о проведении дополнительных мероприятий налогового контроля для получения дополнительных доказательств, подтверждающих факт совершения налогового правонарушения, признаки которого были установлены в ходе проверки, или отсутствие указанного факта. Осуществление такого права связано прежде всего с получением дополнительных доказательств по обстоятельствам, уже установленным в ходе проверки. Данное право не может быть противопоставлено праву налогового органа провести дополнительную налоговую проверку скорректированных сведений по уточненной налоговой декларации по основанию, предусмотренному абзацем шестым пункта 10 статьи 89 Кодекса.

Кодекс не содержит запрета на подачу уточненных налоговых деклараций за соответствующий налоговый период в случае назначения, проведения или окончания выездной налоговой проверки данного периода. Отсутствует запрет на пода-

чу уточненной налоговой декларации и после принятия решения по результатам указанной проверки. Соответственно данному праву налогоплательщика на представление уточненной налоговой декларации должно корреспондировать и полномочие налогового органа на ее проверку.

При представлении уточненной налоговой декларации после окончания выездной налоговой проверки, но до принятия решения по ней налоговый орган с учетом объема и характера уточняемых сведений вправе провести дополнительные мероприятия налогового контроля, руководствуясь пунктом 6 статьи 101 Кодекса, либо, вынося решение без учета данных уточненной налоговой декларации, назначить проведение повторной выездной проверки в части уточненных данных.

Применительно к обстоятельствам рассматриваемого дела инспекция, определив размер налоговой обязанности общества по результатам первоначальной проверки с учетом скорректированных показателей уточненной декларации без осуществления их дополнительной проверки, была вправе в последующем назначить проведение повторной проверки уточненных сведений по основанию, предусмотренному абзацем шестым пункта 10 статьи 89 Кодекса.

Судом первой инстанции обоснованно отклонены доводы общества о том, что инспекцией до вынесения решения от 29.12.2007 фактически были проверены данные уточненной декларации.

Это утверждение общества материалами дела не подтверждается. В декларации по налогу на прибыль указываются обобщенные сведения по категориям расходов. Вывод суда первой инстанции о том, что инспекция, приняв уточненную декларацию, не имела возможности установить, какие конкретно расходы были дополнительно заявлены обществом и какими документами, истребованными в ходе проверки, они подтверждаются, является верным и судами вышестоящих инстанций не опровергнут.

При указанных обстоятельствах оспариваемые судебные акты подлежат отмене в соответствии с пунктом 1 статьи 304 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации как нарушающие единообразие в толковании и применении арбитражными судами норм права.

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

**ПОСТАНОВИЛ:**

постановление Четырнадцатого арбитражного апелляционного суда от 30.06.2009 и постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 29.09.2009 по делу № А44-23/2009 Арбитражного суда Новгородской области отменить.

Решение Арбитражного суда Новгородской области от 24.04.2009 оставить без изменения.

*Председательствующий А.А. Иванов*

## Рассмотрение материалов налоговой проверки

Из положений статьи 101 и пункта 3 статьи 176 Налогового кодекса Российской Федерации следует, что процедурные гарантии прав налогоплательщика в виде его обязательного уведомления о времени и месте рассмотрения материалов налоговой проверки распространяются не только на ситуации, связанные с решением вопроса о привлечении или об отказе в привлечении лица к налоговой ответственности, но и на случаи рассмотрения налоговым органом иных вопросов о правильности исчисления и уплаты налога, не связанных с привлечением лица к налоговой ответственности, в частности об отказе в применении налоговых вычетов или в возмещении налога на добавленную стоимость.

### **ПОСТАНОВЛЕНИЕ Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 162/10 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., Маковской А.А., Першутова А.Г., Слесарева В.Л., Юхнея М.Ф. —

рассмотрел заявление Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 24 по Ростовской области (правопреемника Инспекции Федеральной налоговой службы по Советскому району города Ростова-на-Дону) о пересмотре в порядке надзора постановления Пятнадцатого арбитражного апелляционного суда от 07.07.2009 и постановления Федерального арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 25.09.2009 по делу № А53-16885/2008 Арбитражного суда Ростовской области.

В заседании приняли участие представители:

от заявителя — Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 24 по Ростовской области — Овчар О.В., Пономарев А.В., Уткина В.М.;

от открытого акционерного общества «Лиман» — Бражник А.В., Чаркчян А.Г.

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

Открытое акционерное общество «Лиман» (далее — общество) обратилось в Арбитражный суд Ростовской области с заявлением о признании недействительным

решения Инспекции Федеральной налоговой службы по Советскому району города Ростова-на-Дону (далее — инспекция) от 04.07.2008 № 1408 в части отказа в возмещении 57 749 рублей налога на добавленную стоимость.

Решением Арбитражного суда Ростовской области от 06.03.2009 в удовлетворении заявленного требования отказано. Суд, признав обстоятельства, указанные в решении от 04.07.2008 № 1408 и послужившие основанием для отказа в возмещении названной суммы установленными, а также подтвердив правильность применения положений главы 21 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — Кодекс), счел выводы инспекции правомерными.

Постановлением Пятнадцатого арбитражного апелляционного суда от 07.07.2009 в связи с реорганизацией инспекции произведена замена ответчика в порядке, предусмотренном статьей 48 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, на надлежащего ответчика — Межрайонную инспекцию Федеральной налоговой службы № 24 по Ростовской области (далее — инспекция). Решение суда первой инстанции отменено. Решение инспекции от 04.07.2008 № 1408 в части отказа обществу в возмещении 57 749 рублей налога признано недействительным по процедурным основаниям — как принятое с существенным нарушением положений статьи 101 Кодекса.

Федеральный арбитражный суд Северо-Кавказского округа постановлением от 25.09.2009 постановление суда апелляционной инстанции оставил без изменения.

В заявлении, поданном в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации, о пересмотре в порядке надзора постановлений судов апелляционной и кассационной инстанций, инспекция просит их отменить, ссылаясь на нарушение арбитражными судами единообразия в толковании и применении норм права, и оставить без изменения решение суда первой инстанции.

В отзыве на заявление общество просит оставить указанные судебные акты без изменения как соответствующие законодательству о налогах и сборах и судебной практике.

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

Обществом представлена в инспекцию налоговая декларация по налогу на добавленную стоимость (далее — налог) за ноябрь 2007 года. По результатам камеральной налоговой проверки инспекция составила акт проверки от 04.04.2008 № 3661. После рассмотрения материалов проверки и письменных возражений общества с участием его представителя ею было принято решение от 04.06.2008 о проведении дополнительных мероприятий налогового контроля.

С учетом документов, полученных в рамках дополнительных мероприятий, инспекция приняла решение от 04.07.2008 № 1408 (далее — решение № 1408) о возмещении обществу 1 409 911 рублей налога и об отказе в возмещении 57 749 рублей

налога, а также решение от 04.07.2008 № 795 (далее — решение № 795) об отказе в привлечении к налоговой ответственности.

Отказывая в возмещении 57 749 рублей налога, инспекция исходила из установленных в ходе налоговой проверки обстоятельств, свидетельствующих об отсутствии у общества реальных хозяйственных операций с поставщиками товаров и несоответствии выставленных поставщиками счетов-фактур требованиям, предусмотренным пунктом 5 статьи 169 Кодекса.

Не согласившись с отказом в возмещении указанной суммы, общество обратилось в арбитражный суд.

Суд первой инстанции пришел к выводу, что инспекция отказала в возмещении 57 749 рублей налога правомерно, поскольку сведения, содержащиеся в счетах-фактурах, противоречат данным первичных бухгалтерских документов и не соответствуют требованиям пункта 5 статьи 169 Кодекса, а представленные инспекцией доказательства свидетельствуют об отсутствии реальных хозяйственных операций между обществом и поставщиками.

Суд апелляционной инстанции признал выводы суда первой инстанции соответствующими доказательствам, имеющимся в деле, и положениям главы 21 Кодекса, однако отменил решение суда первой инстанции, сочтя, что решение № 1408 принято инспекцией с нарушением требований пункта 14 статьи 101 Кодекса, так как материалы камеральной налоговой проверки с учетом сведений, полученных в результате проведения дополнительных мероприятий налогового контроля, были рассмотрены в отсутствие представителя общества, не извещенного надлежащим образом о времени и месте их рассмотрения (направленное по электронной почте уведомление от 02.07.2008 о начале рассмотрения материалов налоговой проверки 03.07.2008 в 10.00 общество получило в день рассмотрения материалов в 11.04).

По мнению суда апелляционной инстанции, в силу того, что решение № 1408 об отказе в возмещении 57 749 рублей налога и решение № 795 об отказе в привлечении к налоговой ответственности приняты в один и тот же день по материалам одной и той же налоговой проверки, инспекция должна была заблаговременно и надлежащим образом известить налогоплательщика о времени и месте рассмотрения материалов проверки, поскольку неуведомление налогоплательщика является самостоятельным и безусловным основанием для отмены обжалуемого решения налогового органа как не соответствующего закону.

Довод инспекции о том, что в данном случае пункт 14 статьи 101 Кодекса неприменим, так как решение об отказе в привлечении к налоговой ответственности, принятое по тем же материалам налоговой проверки, обществом не было обжаловано ни в административном, ни в судебном порядке, суд апелляционной инстанции не принял во внимание, сославшись на пункт 3 статьи 176 Кодекса, согласно которому решение о возмещении или об отказе в возмещении налога принимается одновременно с решением о привлечении или об отказе в привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности на основании одних и тех же обстоятельств, устанавливаемых при рассмотрении материалов налоговой проверки.

Суд кассационной инстанции с выводами суда апелляционной инстанции согласился.

Указанный подход соответствует положениям пункта 14 статьи 101 Кодекса и главы 21 Кодекса о порядке рассмотрения вопросов, связанных с возмещением налога.

Решение № 1408 об отказе в возмещении налога и решение № 795 об отказе в привлечении к налоговой ответственности были приняты инспекцией в один и тот же день по материалам одной и той же налоговой проверки.

В силу пункта 14 статьи 101 Кодекса лицу, в отношении которого проводилась проверка, должна быть обеспечена возможность участвовать в процессе рассмотрения материалов налоговой проверки лично и (или) через своего представителя и представить объяснения.

Следовательно, налоговая инспекция должна извещать налогоплательщика о времени и месте рассмотрения материалов проверки.

Поскольку материалы камеральной налоговой проверки с учетом данных, полученных в результате проведения дополнительных мероприятий налогового контроля, были рассмотрены инспекцией в отсутствие представителя общества, заблаговременно не извещенного о времени и месте их рассмотрения, решение № 1408 нарушает требования этой нормы.

Согласно пункту 3 статьи 176 Кодекса решение о возмещении или об отказе в возмещении налога на добавленную стоимость из бюджета принимается одновременно с решением о привлечении или об отказе в привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности по результатам рассмотрения материалов камеральной проверки. При этом положения названной статьи не предусматривают самостоятельной процедуры принятия решения о возмещении или об отказе в возмещении налога на добавленную стоимость, а соотносятся со статьей 101 Кодекса.

Таким образом, нормы, направленные на обеспечение участия налогоплательщика в процессе рассмотрения материалов налоговой проверки лично и (или) через своего представителя, действуют и при разрешении вопросов, связанных с возмещением указанного налога.

Следовательно, довод заявителя о неприменимости положений пункта 14 статьи 101 Кодекса к решению № 1408 об отказе в возмещении 57 749 рублей налога в силу того, что решение № 795 об отказе в привлечении к налоговой ответственности не было обжаловано ни в административном, ни в судебном порядке, является несостоятельным.

Налоговый орган во всех случаях обязан информировать налогоплательщика об обнаруженных ошибках при заполнении документов и налоговых правонарушениях, при этом право на представление своих возражений у налогоплательщика возникает с момента предъявления налоговым органом требования представить объяснения и документы, подтверждающие правильность исчисления и своевременность уплаты налогов. Кроме того, при производстве дела в налоговых органах

в силу пункта 1 статьи 101 и статьи 88 Кодекса налоговый орган должен заблаговременно известить налогоплательщика о времени и месте рассмотрения материалов как выездной, так и камеральной проверки.

Отсюда следует, что процедурные гарантии прав налогоплательщика в виде его обязательного уведомления распространяются не только на ситуации, связанные с привлечением лица к налоговой ответственности, но и на случаи возникновения у налогового органа вопросов о правильности исчисления и уплаты налога, не связанных с привлечением лица к налоговой ответственности.

В силу изложенного вывод суда первой инстанции о неприменимости в настоящем деле пункта 14 статьи 101 Кодекса основан на ограничительном толковании данной нормы — без учета ее смысла и связи с другими нормативными положениями.

При таких обстоятельствах суд апелляционной инстанции обоснованно пришел к выводу, а суд кассационной инстанции правомерно с ним согласился, что решение № 1408 в части отказа в возмещении 57 749 рублей налога является недействительным ввиду существенных нарушений положений статьи 101 Кодекса.

Таким образом, оснований, предусмотренных статьей 304 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, 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:

постановление Пятнадцатого арбитражного апелляционного суда от 07.07.2009 и постановление Федерального арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 25.09.2009 по делу № А53-16885/2008 Арбитражного суда Ростовской области оставить без изменения.

Заявление Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 24 по Ростовской области оставить без удовлетворения.

*Председательствующий А.А. Иванов*

## **Имущественный налоговый вычет по НДФЛ**

В целях обложения налогом на доходы физических лиц доходы от реализации недвижимого имущества, используемого в предпринимательской деятельности, не могут уменьшаться на сумму имущественного налогового вычета, предусмотренного подпунктом 1 пункта 1 статьи 220 Налогового кодекса Российской Федерации.

### **ПОСТАНОВЛЕНИЕ Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 14009/09 Москва, 16 марта 2010 г.**

Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в составе:

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

членов Президиума: Андреевой Т.К., Вышняк Н.Г., Завьяловой Т.В., Исайчева В.Н., Козловой О.А., Маковской А.А., Никифорова С.Б., Першутова А.Г., Петровой С.М., Сарбаша С.В., Слесарева В.Л., Юхнея М.Ф. —

рассмотрел заявление Инспекции Федеральной налоговой службы по городу Стерлитамаку Республики Башкортостан о пересмотре в порядке надзора постановления Федерального арбитражного суда Уральского округа от 09.07.2009 по делу № А07-15653/2008-А-ЧСЛ/БЛВ Арбитражного суда Республики Башкортостан.

В заседании приняли участие представители заявителя — Инспекции Федеральной налоговой службы по городу Стерлитамаку Республики Башкортостан — Уткина В.М., Хусниязова Г.С.

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

Индивидуальный предприниматель Галиева З.Ш. (далее — предприниматель) обратилась в Арбитражный суд Республики Башкортостан с заявлением о признании недействительным решения Инспекции Федеральной налоговой службы по городу Стерлитамаку Республики Башкортостан (далее — инспекция) от 22.09.2008 № 12-10/05186ДСП (далее — решение инспекции) в части доначисления налога на доходы физических лиц, налога на добавленную стоимость, единого социального налога, единого налога на вмененный доход и страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, начисления соответствующих пеней и штрафов.

Решением Арбитражного суда Республики Башкортостан от 30.01.2009 заявленное требование удовлетворено частично: решение инспекции признано недействительным в отношении привлечения предпринимателя к ответственности по пункту 2 статьи 119 и по статье 126 Налогового кодекса Российской Федерации,

доначисления части единого налога на вмененный доход, начисления соответствующей суммы пеней и штрафа; в удовлетворении остальной части требования, в том числе касающейся признания недействительным решения инспекции в отношении доначисления страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, налога на доходы физических лиц, налога на добавленную стоимость, единого социального налога, начисления соответствующих пеней и штрафа по эпизоду, связанному с реализацией недвижимого имущества, отказано.

Постановлением Восемнадцатого арбитражного апелляционного суда от 13.04.2009 решение суда первой инстанции изменено: привлечение предпринимателя к налоговой ответственности за непредставление деклараций признано обоснованным, однако размер начисленных штрафов с учетом установленных смягчающих обстоятельств снижен; в остальной части решение суда первой инстанции оставлено без изменения.

Федеральный арбитражный суд Уральского округа постановлением от 09.07.2009 указанные судебные акты изменил: признал недействительным решение инспекции в отношении доначисления налогов, начисления пеней и штрафа по эпизоду, связанному с продажей недвижимого имущества; в остальной части судебные акты оставил без изменения.

В заявлении, поданном в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации, о пересмотре в порядке надзора постановления суда кассационной инстанции инспекция просит его отменить как нарушающее единообразие в толковании и применении арбитражными судами норм права и оставить без изменения постановление суда апелляционной инстанции.

В отзыве на заявление предприниматель просит оставить оспариваемый судебный акт без изменения как соответствующий действующему законодательству.

Проверив обоснованность доводов, изложенных в заявлении, отзыве на него и выступлениях присутствующих в заседании представителей инспекции, Президиум считает, что обжалуемое постановление суда кассационной инстанции подлежит отмене в части признания недействительным решения инспекции в отношении доначисления налогов, начисления пеней и штрафа по эпизоду, связанному с реализацией недвижимого имущества, по следующим основаниям.

Инспекция провела выездную налоговую проверку предпринимателя по вопросам соблюдения законодательства о налогах и сборах за период с 01.01.2005 по 31.12.2007.

В ходе проверки было установлено, что 26.05.2005 предприниматель продал недвижимое имущество (здания стройгруппы), расположенное по адресу: г. Стерлитамак, ул. Халтурина, 66, и полученный доход указал в декларации по налогу на доходы физических лиц формы 3-НДФЛ за 2005 год, которую подал в инспекцию как физическое лицо.

Проданное имущество согласно свидетельству о государственной регистрации права находилось в собственности предпринимателя с 26.04.2001, поэтому при опреде-

лении налоговой базы по названному налогу он, исходя из подпункта 1 пункта 1 статьи 220 Налогового кодекса Российской Федерации, применил имущественный налоговый вычет в сумме, полученной при продаже данного имущества.

Выручку от реализации недвижимого имущества инспекция признала доходом, полученным предпринимателем в связи с осуществлением предпринимательской деятельности, поскольку здания он использовал в качестве магазинов, где осуществлял розничную торговлю красками, лаками и эмалями, и пришла к выводу о неправомерном применении предпринимателем имущественного налогового вычета при исчислении налога на доходы физических лиц.

Оспариваемым решением инспекция доначислила предпринимателю по данному эпизоду налоги по общей системе налогообложения и страховые взносы на обязательное пенсионное страхование, начислила соответствующие суммы пеней и штрафов, уменьшив облагаемый доход на сумму расходов по приобретению упомянутого имущества.

Суд кассационной инстанции удовлетворил заявленное требование и признал недействительным решение инспекции в названной части ввиду наличия у предпринимателя права на получение имущественного налогового вычета, предусмотренного подпунктом 1 пункта 1 статьи 220 Налогового кодекса Российской Федерации, так как сделка по реализации недвижимого имущества носила разовый характер и не была направлена на систематическое получение прибыли. При таких обстоятельствах, по мнению суда, у инспекции отсутствовали основания для доначисления предпринимателю налогов по общей системе налогообложения, начисления пеней и штрафов.

Между тем этот вывод суда кассационной инстанции является ошибочным.

Согласно подпункту 1 пункта 1 статьи 220 Налогового кодекса Российской Федерации при определении размера налоговой базы по налогу на доходы физических лиц в соответствии с пунктом 3 статьи 210 Кодекса при продаже жилых домов, квартир, комнат, включая приватизированные жилые помещения, дач, садовых домиков и земельных участков и долей в указанном имуществе, находившихся в собственности налогоплательщика три года и более, а также при продаже иного имущества, находившегося в собственности налогоплательщика три года и более, налогоплательщик имеет право на получение имущественного налогового вычета в сумме, полученной при продаже данного имущества.

При этом положения приведенной нормы Налогового кодекса Российской Федерации не распространяются на доходы, получаемые индивидуальными предпринимателями от продажи имущества в связи с осуществлением ими предпринимательской деятельности.

Судами установлено, что предприниматель по договору купли-продажи от 26.03.2001 № 2 приобрел у открытого акционерного общества «Промтовары» недвижимое имущество, в том числе здания, расположенные по упомянутому адресу, для осуществления предпринимательской деятельности.

Осуществляя розничную торговлю, предприниматель являлся плательщиком единого налога на вмененный доход.

Названные здания 26.05.2005 проданы предпринимателю Аетбаеву Д.Ш.

Расчет по сделке был произведен путем внесения денежных средств на расчетный счет предпринимателя.

Следовательно, доход от продажи указанных зданий непосредственно связан с предпринимательской деятельностью, поэтому предприниматель не имеет права на получение имущественного налогового вычета.

При таких обстоятельствах обжалуемое постановление суда кассационной инстанции нарушает единообразие в толковании и применении арбитражными судами норм права и в силу пункта 1 статьи 304 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации подлежит отмене.

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

**ПОСТАНОВИЛ:**

постановление Федерального арбитражного суда Уральского округа от 09.07.2009 по делу № А07-15653/2008-А-ЧСЛ/БЛВ Арбитражного суда Республики Башкортостан в части признания недействительным решения Инспекции Федеральной налоговой службы по городу Стерлитамаку Республики Башкортостан от 22.09.2008 № 12-10/05186ДСП о доначислении индивидуальному предпринимателю Галиевой З.Ш. страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, налога на доходы физических лиц, налога на добавленную стоимость, единого социального налога, начислении соответствующих пеней и штрафа по эпизоду, связанному с реализацией недвижимого имущества, отменить.

Постановление Восемнадцатого арбитражного апелляционного суда от 13.04.2009 в указанной части оставить без изменения.

В остальной части постановление суда кассационной инстанции оставить без изменения.

*Председательствующий А.А. Иванов*

## База по налогу на прибыль организаций

Денежные средства, перечисленные из местного бюджета на покрытие убытков в связи с реализацией жилищно-коммунальных услуг по государственным регулируемым тарифам, при определении налоговой базы по налогу на прибыль подлежат учету в составе доходов.

### **ПОСТАНОВЛЕНИЕ Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 15187/09 Москва, 2 марта 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., Зориной М.Г., Иванниковой Н.П., Исайчева В.Н., Козловой О.А., Маковской А.А., Першутова А.Г., Сарбаша С.В., Слесарева В.Л., Юхнея М.Ф. —

рассмотрел заявление Управления Федеральной налоговой службы по Сахалинской области о пересмотре в порядке надзора решения Арбитражного суда Сахалинской области от 30.12.2008 по делу № А59-3573/2008, постановления Пятого арбитражного апелляционного суда от 08.05.2009 и постановления Федерального арбитражного суда Дальневосточного округа от 29.07.2009 по тому же делу.

В заседании принял участие представитель муниципального унитарного предприятия «Жилищный производственно-эксплуатационный трест» городского округа «Город Южно-Сахалинск» Пудров Ю.А.

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

Муниципальное унитарное предприятие «Жилищный производственно-эксплуатационный трест» городского округа «Город Южно-Сахалинск» (далее — предприятие) обратилось в Арбитражный суд Сахалинской области с заявлением о признании недействительным решения Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 1 по Сахалинской области (далее — инспекция) от 20.08.2008 № 12-21/253, которым предусмотрено привлечение предприятия к налоговой ответственности по пункту 1 статьи 122 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — Кодекс) за неуплату налога на прибыль, доначислены налоги (в том числе налог на прибыль), начислены соответствующие суммы пеней за неуплату налогов.

Указанное решение принято по результатам выездной налоговой проверки, в ходе которой инспекцией выявлены нарушения налогового законодательства, повлек-

шие за собой занижение подлежащих уплате налогов. В том числе инспекцией установлено, что предприятие при исчислении налога на прибыль не включало в налоговую базу денежные средства, перечисленные из местного бюджета на покрытие убытков в связи с реализацией жилищно-коммунальных услуг по государственным регулируемым тарифам (далее — бюджетные денежные средства), что послужило основанием для доначисления предприятию этого налога, начисления соответствующих сумм пеней и привлечения к налоговой ответственности.

Решением Арбитражного суда Сахалинской области от 30.12.2008 заявленное требование предприятия удовлетворено.

Постановлением Пятого арбитражного апелляционного суда от 08.05.2009 решение суда первой инстанции оставлено без изменения.

Федеральный арбитражный суд Дальневосточного округа постановлением от 29.07.2009 оставил названные судебные акты без изменения.

В части удовлетворения требования предприятия в отношении налога на прибыль суды исходили из того, что в проверяемом периоде предприятие реализовывало населению жилищно-коммунальные услуги по государственным регулируемым тарифам. Выручка за реализуемые жилищно-коммунальные услуги не покрывала расходы, связанные с оказанием таких услуг, и потому хозяйственная деятельность предприятия являлась убыточной.

С целью покрытия убытков предприятие получало бюджетные денежные средства, которые использовались им по целевому назначению, в том числе для оплаты приобретаемой по гражданско-правовым договорам тепловой энергии (отопление, горячее водоснабжение) и питьевой воды.

Суды сочли, что предприятием не должны учитываться бюджетные денежные средства в составе доходов при определении налоговой базы по налогу на прибыль. При этом суды руководствовались подпунктом 14 пункта 1 статьи 251 Кодекса, в соответствии с которым при определении налоговой базы доходы в виде имущества, полученного налогоплательщиком в рамках целевого финансирования, не учитываются.

Кроме того, суды указали, что инспекция не доказала нецелевого использования предприятием бюджетных денежных средств. Сославшись на пункт 14 статьи 250 Кодекса, в котором предусмотрено, что средства целевого финансирования, использованные не по назначению, признаются внереализационными доходами налогоплательщика, суды сделали вывод о необоснованном учете инспекцией бюджетных денежных средств в составе доходов при определении налоговой базы по налогу на прибыль.

В заявлении, поданном в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации, о пересмотре в порядке надзора указанных судебных актов Управление Федеральной налоговой службы по Сахалинской области (далее — управление) просит их отменить в части признания недействительным решения инспекции в отношении налога на прибыль, ссылаясь на то, что предприятием неправомерно не включе-

ны в состав доходов при определении налоговой базы по налогу на прибыль бюджетные денежные средства, и отказать в удовлетворении заявленного требования в указанной части.

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

Проверив обоснованность доводов, изложенных в заявлении, отзыве на него и выступлении присутствующего в заседании представителя предприятия, Президиум считает, что заявление подлежит удовлетворению по следующим основаниям.

Согласно пункту 1 статьи 247 Кодекса (здесь и далее нормы Кодекса даны в редакции, действовавшей в рассматриваемый период) объектом обложения налогом на прибыль признается прибыль, полученная налогоплательщиком.

Пунктом 1 статьи 248 Кодекса установлено, что к доходам в целях главы 25 Кодекса относятся доходы от реализации товаров (работ, услуг) и имущественных прав, а также внереализационные доходы.

Доходом в силу статьи 41 Кодекса признается экономическая выгода в денежной или натуральной форме, учитываемая в случае возможности ее оценки и в той мере, в которой такую выгоду можно оценить, и определяемая в соответствии с названными в этой статье главами Кодекса.

Согласно пунктам 1 и 2 статьи 249 Кодекса в целях главы 25 Кодекса доходом от реализации признаются выручка от реализации товаров (работ, услуг) как собственного производства, так и ранее приобретенных, выручка от реализации имущественных прав. Выручка от реализации определяется исходя из всех поступлений, связанных с расчетами за реализованные товары (работы, услуги) или имущественные права, выраженные в денежной и (или) натуральной формах.

Толкование судами при разрешении настоящего спора положений статей 250 и 251 Кодекса является ошибочным.

Суды не приняли во внимание, что в подпункте 14 пункта 1 статьи 251 Кодекса содержится закрытый перечень случаев, к которым названная норма применима, и среди них нет случая, относимого к спорным правоотношениям. Кроме того, суды не учли, что перечисленные из бюджета средства предприятие расходовало самостоятельно на осуществление уставной деятельности.

Изложенное позволяет сделать вывод о том, что полученные предприятием бюджетные средства не могут рассматриваться в качестве целевого финансирования в смысле статьи 251 Кодекса.

Бюджетные денежные средства по своему экономическому содержанию являются частью дохода (экономической выгоды), полученного предприятием от реализации услуг, а потому подлежат учету в составе доходов при определении налоговой базы по налогу на прибыль.

Для целей исчисления налога на прибыль не имеет правового значения факт реализации предприятием жилищно-коммунальных услуг в качестве перепродавца, а не производителя, поскольку услуги по государственным регулируемым тарифам оказывались населению непосредственно предприятием и именно ему местный бюджет компенсировал недополученные доходы.

При таких обстоятельствах оспариваемые судебные акты в части признания недействительным решения инспекции о доначислении налога на прибыль, начислении соответствующих сумм пеней и привлечении к налоговой ответственности за неуплату этого налога как нарушающие единообразие в толковании и применении арбитражными судами норм права в силу пункта 1 статьи 304 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации подлежат отмене.

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

**ПОСТАНОВИЛ:**

решение Арбитражного суда Сахалинской области от 30.12.2008 по делу № А59-3573/2008, постановление Пятого арбитражного апелляционного суда от 08.05.2009 и постановление Федерального арбитражного суда Дальневосточного округа от 29.07.2009 по тому же делу в части признания недействительным решения Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 1 по Сахалинской области о доначислении налога на прибыль, начислении соответствующих сумм пеней и привлечении к налоговой ответственности за неуплату этого налога отменить.

В этой части в удовлетворении требования муниципального унитарного предприятия «Жилищный производственно-эксплуатационный трест» городского округа «Город Южно-Сахалинск» отказать.

В остальной части указанные судебные акты оставить без изменения.

*Председательствующий А.А. Иванов*

## Определение налоговой базы по операциям с акциями

Определение расчетной цены ценных бумаг в соответствии с пунктом 6 статьи 280 Налогового кодекса Российской Федерации должно производиться налоговым органом с обязательным привлечением оценщика и использованием методов оценки стоимости таких бумаг, предусмотренных законодательством Российской Федерации.

### **ПОСТАНОВЛЕНИЕ Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 16851/09 Москва, 30 марта 2010 г.**

Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в составе:

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

членов Президиума: Андреевой Т.К., Бабкина А.И., Витрянского В.В., Вышняк Н.Г., Завьяловой Т.В., Исайчева В.Н., Сарбаша С.В., Юхнея М.Ф. —

рассмотрел заявление закрытого акционерного общества «Племенная птицефабрика «Тимашевская» о пересмотре в порядке надзора решения Арбитражного суда Краснодарского края от 26.01.2009 по делу № А32-11604/2008-33/220, постановления Пятнадцатого арбитражного апелляционного суда от 02.06.2009 и постановления Федерального арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 09.09.2009 по тому же делу.

В заседании приняли участие представители:

от заявителя — закрытого акционерного общества «Племенная птицефабрика «Тимашевская» — Шабалина Е.С.;

от Инспекции Федеральной налоговой службы по Тимашевскому району Краснодарского края — Дунаева Н.В., Селихов М.Ю.

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

Инспекцией Федеральной налоговой службы по Тимашевскому району Краснодарского края (далее — инспекция) была проведена выездная налоговая проверка закрытого акционерного общества «Племенная птицефабрика «Тимашевская» (далее — общество) по вопросам соблюдения налогового законодательства, в том числе правильности исчисления и уплаты налога на прибыль за период с 01.01.2005 по 31.12.2006, по результатам которой (с учетом материалов, полученных в ходе проведения дополнительных мероприятий налогового контроля) вынесено реше-

ние от 13.03.2008 № 197 (далее — решение инспекции) о доначислении обществу налога на прибыль, налога на добавленную стоимость и водного налога, начислении соответствующих пеней и взыскании штрафа на основании пункта 1 статьи 122 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — Кодекс).

В частности, основанием для доначисления 2 795 436 рублей налога на прибыль послужил вывод инспекции о занижении обществом налоговой базы 2006 года по операции, связанной с реализацией ценных бумаг закрытого акционерного общества «АКБ «Транскапиталбанк».

Общество обратилось в Арбитражный суд Краснодарского края с заявлением о признании недействительным указанного решения инспекции в части доначисления названной суммы налога на прибыль, начисления пеней и взыскания штрафа, предусмотренного пунктом 1 статьи 122 Кодекса, в размере 20 процентов от доначисленной суммы налога (с учетом уточнения заявленного требования в порядке статьи 49 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации).

Решением Арбитражного суда Краснодарского края от 26.01.2009 в удовлетворении требования обществу отказано.

Постановлением Пятнадцатого арбитражного апелляционного суда от 02.06.2009 решение суда первой инстанции оставлено без изменения.

Федеральный арбитражный суд Северо-Кавказского округа постановлением от 09.09.2009 названные судебные акты оставил без изменения.

В заявлении, поданном в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации, о пересмотре в порядке надзора указанных судебных актов в части отказа в удовлетворении заявленного требования общество просит их отменить, ссылаясь на нарушение судами норм материального права.

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

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

Судами установлено, что обществом по договорам купли-продажи от 11.02.2005 и от 16.02.2005 были приобретены у физических лиц обыкновенные именные бездокументарные акции закрытого акционерного общества «АКБ «Транскапиталбанк» (далее — банк) в количестве 14 163 штук по цене 1000 рублей каждая на общую сумму 14 163 000 рублей.

Указанные акции общество реализовало открытому акционерному обществу «Межотраслевой Вексельный Дом Топливо-Энергетического Комплекса» по договору купли-продажи от 01.02.2006 № 01-02/06 также по номинальной стои-

мости. Оплата произведена согласно платежному поручению от 21.03.2006 № 91, и соответствующая запись о переходе права собственности внесена регистрирующим органом в реестр акционеров банка.

Поскольку в период с 01.02.2005 по 01.04.2006 привилегированные и обыкновенные именные бездокументарные акции банка не обращались на организованном рынке ценных бумаг, инспекция на основании пункта 6 статьи 280 Кодекса определила для целей налогообложения их расчетную цену исходя из стоимости чистых активов эмитента, приходящейся на одну акцию, и скорректировала налоговую базу по налогу на прибыль.

Как следует из расчета инспекции, ею был учтен размер собственных средств (капитала) банка (2 194 134 000 рублей), а также количество размещенных обыкновенных именных бездокументарных акций (963 350 штук). Расчетная цена акции составила 2278 рублей (2 194 134 000 : 963 350). При определении дохода инспекцией была принята для целей налогообложения цена, рассчитанная с учетом максимально допустимого отклонения, составляющего 20 процентов от расчетной цены. Налоговая база составила 11 647 651 рубль 20 копеек из расчета 1822 рубля 40 копеек за акцию (2278 рублей x 80 процентов), что привело к доначислению 2 795 437 рублей налога на прибыль.

Суды признали обоснованным определение инспекцией налоговой базы по налогу на прибыль (пункт 15 статьи 274 Кодекса) с учетом установленных пунктом 6 статьи 280 Кодекса особенностей, указав, что хотя метод чистых активов и назван частным случаем для расчета цены акции, он является единственно определенным методом, позволяющим исчислить для целей налогообложения стоимость реализованных налогоплательщиком акций, признаваемых не обращающимися на организованном рынке ценных бумаг.

Доводы общества об использовании понижающего коэффициента 0,6 к расчетной цене акции, определенной исходя из величины чистых активов эмитента, предусмотренного Правилами определения нормативной цены подлежащего приватизации государственного или муниципального имущества, утвержденными постановлением Правительства Российской Федерации от 14.02.2006 № 87, были отвергнуты судами, так как названные Правила не подлежат применению к правоотношениям по настоящему делу.

По мнению Президиума, при рассмотрении данного спора судами допущено ошибочное толкование и применение главы 25 Кодекса.

Согласно пункту 6 статьи 280 Кодекса (в редакции федеральных законов от 29.05.2002 № 57-ФЗ и от 06.06.2005 № 58-ФЗ, действовавшей в рассматриваемый налоговый период) в отношении ценных бумаг, не обращающихся на организованном рынке ценных бумаг, для целей налогообложения принимается фактическая цена реализации или иного выбытия данных ценных бумаг при выполнении хотя бы одного из следующих условий:

- 1) если фактическая цена соответствующей сделки находится в интервале цен по аналогичной (идентичной, однородной) ценной бумаге, зарегистрированной ор-

ганизатором торговли на рынке ценных бумаг на дату совершения сделки или на дату ближайших торгов, состоявшихся до дня совершения соответствующей сделки, если торги по этим ценным бумагам проводились у организатора торговли хотя бы один раз в течение последних 12 месяцев;

- 2) если отклонение фактической цены соответствующей сделки находится в пределах 20 процентов в сторону повышения или понижения от средневзвешенной цены аналогичной (идентичной, однородной) ценной бумаги, рассчитанной организатором торговли на рынке ценных бумаг в соответствии с установленными им правилами по итогам торгов на дату заключения такой сделки или на дату ближайших торгов, состоявшихся до дня совершения соответствующей сделки, если торги по этим ценным бумагам проводились у организатора торговли хотя бы один раз в течение последних 12 месяцев.

В случае отсутствия информации о результатах торгов по аналогичным (идентичным, однородным) ценным бумагам фактическая цена сделки принимается для целей налогообложения, если указанная цена отличается не более чем на 20 процентов от расчетной цены этой ценной бумаги, которая может быть определена на дату заключения сделки с ценной бумагой с учетом конкретных условий заключенной сделки, особенностей обращения и цены ценной бумаги и иных показателей, информация о которых может служить основанием для такого расчета. Для определения расчетной цены акции налогоплательщиком самостоятельно или с привлечением оценщика должны использоваться методы оценки стоимости, предусмотренные законодательством Российской Федерации. В случае когда налогоплательщик определяет расчетную цену акции самостоятельно, используемый метод оценки стоимости должен быть закреплен в учетной политике налогоплательщика.

Таким образом, ввиду отсутствия информации об обращении акций банка на рынке ценных бумаг общество было вправе принять для целей налогообложения фактическую цену сделки лишь при условии, что названная цена не отличалась более чем на 20 процентов от расчетной цены данной ценной бумаги. При этом, как следует из положений упомянутой нормы Кодекса, определение расчетной цены акций следует производить с использованием методов, установленных законодательством Российской Федерации, и привлечением оценщика, либо налогоплательщиком самостоятельно на основе метода, закрепленного им в приказе об учетной политике.

Федеральным законом от 29.07.1998 № 135-ФЗ «Об оценочной деятельности в Российской Федерации» (далее — Закон № 135-ФЗ) определены правовые основы регулирования оценочной деятельности в отношении объектов оценки, принадлежащих в том числе физическим и юридическим лицам, для целей совершения сделок с объектами оценки, а также для иных целей. В частности, в силу статьи 8 Закона № 135-ФЗ проведение оценки объектов оценки является обязательным в целях контроля за правильностью уплаты налогов в случае возникновения спора об их исчислении.

Проведение инспекцией контрольных мероприятий в отношении общества привело к возникновению спора относительно определения налоговой базы по нало-

гу на прибыль, поэтому достоверным доказательством рыночной цены акции мог быть принят отчет оценщика.

В силу статьи 14 Закона № 135-ФЗ оценщик имеет право применять самостоятельно методы оценки объекта оценки в соответствии со стандартами оценки. Федеральным стандартом оценки, утвержденным приказом Минэкономразвития России от 20.07.2007 № 256, определено, что оценщик при проведении оценки обязан использовать затратный, сравнительный и доходный подходы к оценке или обосновать отказ от использования того или иного подхода. В рамках применения каждого из подходов оценщик вправе самостоятельно определять конкретные методы оценки.

Инспекцией при проведении выездной налоговой проверки общества оценщик не привлекался, при определении расчетной цены реализованных обществом акций конкретные условия заключенной сделки (миноритарный характер реализуемого пакета акций (1,486 процента), особенности их обращения и наличие иных цен на акции банка установлены не были, хотя такая информация у инспекции имелась.

Президиум полагает, что метод стоимости чистых активов в качестве самостоятельного показателя расчетной цены акций не обеспечивает достоверности определения стоимости акций на рынке ценных бумаг, а лишь является одним из показателей, принимаемым во внимание наряду с другими показателями при определении расчетной цены ценной бумаги, поскольку оказывает влияние на наиболее вероятную цену, по которой акции могут быть проданы.

Использование самостоятельно в целях налогообложения показателя стоимости чистых активов эмитента к стоимости акций недопустимо, поскольку соответствующее положение исключено из пункта 6 статьи 280 Кодекса с 01.01.2006.

В материалах дела имеется информация, которая может служить основанием для расчета цены акции, поскольку касается особенностей обращения и цены акций банка в 2006 году.

Общество представило письмо банка, из которого следует, что в период с февраля по декабрь 2005 года на вторичном рынке состоялось десять сделок по отчуждению акций по цене реализации, равной 1000 рублей за одну акцию, а с 01.02.2006 по 27.03.2006 в реестре акционеров банка зарегистрировано семь сделок с акциями по той же цене.

Указанная цена сопоставима с фактической ценой продажи обществом акций банка и является доказательством рыночной цены ценной бумаги, не опровергнутым инспекцией.

При таких обстоятельствах оснований для отказа в удовлетворении требования общества у судов не имелось, в связи с чем оспариваемые судебные акты подлежат отмене в соответствии с пунктом 1 статьи 304 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации как нарушающие единообразие в толковании и применении арбитражными судами норм права.

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

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

**ПОСТАНОВИЛ:**

решение Арбитражного суда Краснодарского края от 26.01.2009 по делу № А32-11604/2008-33/220, постановление Пятнадцатого арбитражного апелляционного суда от 02.06.2009 и постановление Федерального арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 09.09.2009 по тому же делу отменить.

Решение Инспекции Федеральной налоговой службы по Тимашевскому району Краснодарского края от 13.03.2008 № 197 в части доначисления закрытому акционерному обществу «Племенная птицефабрика «Тимашевская» 2 795 436 рублей налога на прибыль, начисления соответствующих пеней и штрафа признать недействительным.

*Председательствующий А.А. Иванов*

## Налогообложение дохода иностранной организации

Суд апелляционной инстанции, признав общество лицом, обязанным удержать налог из дохода, выплачиваемого иностранной компанией, ошибочно вместо подпункта «b» пункта 2 статьи 10 Соглашения между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Кипр от 05.12.1998 «Об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал» применил подпункт «a» пункта 2 этой статьи. Кроме того, признавая частично правомерным оспариваемое решение инспекции о доначислении обществу налога, суд апелляционной инстанции не учел, что налог на доходы иностранной организации подлежит перечислению в бюджет за счет средств, причитающихся к выплате иностранной организации, а не самого налогового агента.

### **ПОСТАНОВЛЕНИЕ Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 14977/09 Москва, 6 апреля 2010 г.**

Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в составе:

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

членов Президиума: Андреевой Т.К., Витрянского В.В., Вышняк Н.Г., Завьяловой Т.В., Иванниковой Н.П., Исайчева В.Н., Козловой О.А., Нешатаевой Т.Н., Маковской А.А., Сарбаша С.В., Слесарева В.Л., Юхнея М.Ф. —

рассмотрел заявление Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 33 по Республике Башкортостан о пересмотре в порядке надзора решения Арбитражного суда Республики Башкортостан от 19.02.2009 по делу № А07-4281/2008-А-ГАР/КИН, постановления Восемнадцатого арбитражного апелляционного суда от 13.04.2009 и постановления Федерального арбитражного суда Уральского округа от 21.07.2009 по тому же делу.

В заседании приняли участие представители заявителя — Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 33 по Республике Башкортостан — Овчар О.В., Родионов К.Б.

Заслушав и обсудив доклад судьи Вышняк Н.Г. и объяснения представителей участвующего в деле лица, Президиум установил следующее.

Межрайонной инспекцией Федеральной налоговой службы № 33 по Республике Башкортостан (далее — инспекция) в ходе выездной налоговой проверки общества с ограниченной ответственностью «Корус-Уфа» (далее — общество) за 2004–2006 годы выявлены нарушения им порядка исчисления и уплаты налогов, в том числе

установлено, что обществом не исчислен и не удержан налог с дохода, выплаченного иностранному участнику общества — компании «Корус Трейдинг (Ю-Кей) Лимитед» (далее — компания), инкорпорированной в Великобритании, в виде дивидендов за 2003 год и 1-й квартал 2004 года в общей сумме 71 990 000 рублей.

По результатам проверки инспекцией принято решение от 06.02.2008 № 2 (далее — решение инспекции), которым обществу предложено уплатить в том числе налог с доходов, полученных компанией от источника в Российской Федерации, по ставке 15 процентов в сумме 10 798 500 рублей, пени и штраф, предусмотренный статьей 123 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — Кодекс).

Общество оспорило решение инспекции в арбитражном суде, полагая, что оно не соответствует законодательству и нарушает права и законные интересы общества.

Решением Арбитражного суда Республики Башкортостан от 16.07.2008, оставленным без изменения постановлением Восемнадцатого арбитражного апелляционного суда от 22.09.2008, решение инспекции признано частично недействительным, в том числе по названному эпизоду. При этом суды пришли к выводу, что у общества отсутствовала обязанность удерживать налог с доходов, полученных иностранной организацией, поскольку выплата дивидендов фактически не производилась, по решению компании они были направлены на увеличение уставного капитала общества.

Федеральный арбитражный суд Уральского округа постановлением от 09.12.2008 названные судебные акты отменил в части признания недействительным оспариваемого решения инспекции по эпизоду доначисления налога за 2004 год с доходов, полученных иностранной организацией от источника в Российской Федерации. В этой части дело направлено на новое рассмотрение в Арбитражный суд Республики Башкортостан.

Признавая судебные акты нижестоящих судов ошибочными в упомянутой части, суд кассационной инстанции, исходя из положений статей 41, 43, 223 Кодекса, указал, что при увеличении уставного капитала общества путем повышения номинальной стоимости доли в уставном капитале за счет дивидендов, подлежащих выплате участнику общества, у такого участника, в данном случае у компании — иностранной организации, возникает доход от источника выплаты.

Решением Арбитражного суда Республики Башкортостан от 19.02.2009 требование общества удовлетворено в части.

В ходе нового рассмотрения дела суд первой инстанции установил, что компания, открывшая свое подразделение в Республике Кипр, зарегистрирована в этом государстве как иностранная организация. Приняв во внимание, что местом расположения органов управления и контроля компании является территория Республики Кипр, суд со ссылкой на пункт 5 статьи 10 Соглашения между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Кипр от 05.12.1998 «Об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал» (далее — Соглашение) признал, что дивиденды, выплаченные компании, не подлежали налогообложению на территории Российской Федерации.

Постановлением Восемнадцатого арбитражного апелляционного суда от 13.04.2009 решение суда первой инстанции от 19.02.2009 отменено в части удовлетворения требования о признании недействительным оспариваемого решения инспекции по эпизоду начисления 3 599 500 рублей налога с доходов, полученных иностранной организацией от источника в Российской Федерации, пеней и штрафа, предусмотренного статьей 123 Кодекса. В этой части обществу в удовлетворении требования отказано. В остальной части решение суда первой инстанции оставлено без изменения.

Отменяя частично указанное решение суда первой инстанции, суд апелляционной инстанции исходил из того, что в соответствии с подпунктом «а» пункта 2 статьи 10 Соглашения доход, полученный компанией в виде дивидендов, подлежал налогообложению на территории Российской Федерации по ставке 5 процентов.

Федеральный арбитражный суд Уральского округа постановлением от 21.07.2009 отменил постановление суда апелляционной инстанции от 13.04.2009 и оставил в силе решение суда первой инстанции от 19.02.2009. При этом суд, сославшись на пункт 1 статьи 10 Соглашения, согласно которому дивиденды, выплачиваемые компанией, являющейся резидентом одного Договаривающегося Государства, резиденту другого Договаривающегося Государства, могут облагаться налогом в этом другом Государстве, пришел к выводу об отсутствии у общества обязанности по удержанию и перечислению в бюджет Российской Федерации упомянутого налога.

В заявлении, поданном в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации, о пересмотре в порядке надзора решения суда первой инстанции от 19.02.2009, постановления суда апелляционной инстанции от 13.04.2009 и постановления суда кассационной инстанции от 21.07.2009 инспекция просит их отменить, поскольку считает, что они приняты с нарушением норм материального права. По мнению инспекции, представленные обществом доказательства постоянного местонахождения компании в Республике Кипр надлежащим образом судами не исследованы. Кроме того, инспекция полагает, что в данном деле подлежал применению подпункт «b» пункта 2 статьи 10 Соглашения, в силу которого общество должно было удержать сумму налога в размере 10 процентов от общей суммы выплаченных компании дивидендов.

Проверив обоснованность доводов, изложенных в заявлении и выступлениях присутствующих в заседании представителей заявителя, Президиум полагает, что обжалуемые судебные акты подлежат отмене по следующим основаниям.

Согласно подпункту 1 пункта 1 статьи 309 Кодекса дивиденды, выплачиваемые иностранной организации — акционеру (участнику) российской организации, относятся к доходам иностранной организации от источников в Российской Федерации и подлежат обложению налогом, удерживаемым у источника выплаты доходов.

Пунктом 1 статьи 310 Кодекса определено, что налог с доходов, полученных иностранной организацией от источников в Российской Федерации, исчисляется и удерживается российской организацией или иностранной организацией, осуществляющей деятельность в Российской Федерации через постоянное представ

вительство, выплачивающими доход иностранной организации при каждой выплате доходов, указанных в пункте 1 статьи 309 Кодекса, за исключением случаев, предусмотренных пунктом 2 статьи 310 Кодекса.

Подпунктом 4 пункта 2 статьи 310 Кодекса установлено, что исчисление и удержание суммы налога не производятся в случае выплаты доходов, которые в соответствии с международными договорами (соглашениями) не облагаются налогом в Российской Федерации, при условии предъявления иностранной организацией налоговому агенту подтверждения, предусмотренного пунктом 1 статьи 312 Кодекса.

Согласно пункту 1 статьи 312 Кодекса при применении положений международных договоров Российской Федерации иностранная организация должна представить налоговому агенту, выплачивающему доход, подтверждение того, что эта иностранная организация имеет постоянное местонахождение в том государстве, с которым Российская Федерация имеет международный договор (соглашение), регулирующий вопросы налогообложения, которое должно быть заверено компетентным органом соответствующего иностранного государства.

В деле имеется справка от 16.03.2004, выданная Департаментом внутренних доходов Министерства финансов Республики Кипр, удостоверяющая, что компания является налоговым резидентом этого государства, поскольку в нем находятся ее управляющие и контролирующие органы. Документ сопровождается переводом на русский язык и апостилирован.

Постоянное местонахождение компании в Республике Кипр подтверждено также документом, исходящим от Департамента регистрации компаний и управления имуществом Министерства торговли, промышленности и туризма (Никосия) от 22.01.2009, свидетельствующим, что данная компания, созданная в Великобритании, зарегистрирована на территории Республики Кипр как иностранная организация, органы управления и контроля которой расположены в Республике Кипр.

В результате исследования доказательств суды признали, что в 2004 году компания имела постоянное местонахождение в Республике Кипр и на момент выплаты дивидендов предоставила налоговому агенту подтверждение своего налогового резидентства, предусмотренное пунктом 1 статьи 312 Кодекса.

В соответствии с пунктом 1 статьи 10 Соглашения дивиденды, выплачиваемые компанией, являющейся резидентом одного Договаривающегося Государства, резиденту другого Договаривающегося Государства, могут облагаться налогом в этом другом Государстве.

Вместе с тем пунктом 2 статьи 10 Соглашения определено, что такие дивиденды могут также облагаться налогом в том Государстве, резидентом которого является компания, выплачивающая дивиденды, и в соответствии с законодательством этого Государства, то есть в данном случае в соответствии с законодательством Российской Федерации. При этом указанный пункт Соглашения устанавливает, что если лицо, имеющее право на дивиденды, является резидентом другого

Государства, то есть Кипра, то взимаемый таким образом налог не должен превышать:

- a) 5 процентов от общей суммы дивидендов, если лицо, имеющее фактическое право на дивиденды, прямо вложило в капитал компании сумму, эквивалентную не менее 100 000 долларов США;
- b) 10 процентов от общей суммы дивидендов во всех остальных случаях.

В момент выплаты дивидендов доля компании в уставном капитале общества не превышала 100 000 долларов США.

Таким образом, в настоящем деле подлежал применению подпункт «b» пункта 2 статьи 10 Соглашения и сумма налога, исчисленная в размере 10 процентов от общей суммы дивидендов, выплаченных компании, составляет 7 199 000 рублей.

Суды же первой и кассационной инстанций ошибочно руководствовались положениями пунктов 1 и 5 статьи 10 Соглашения.

Суд апелляционной инстанции, обоснованно признав общество лицом, обязанным удержать налог с дохода, выплачиваемого компании, вместо подпункта «b» пункта 2 статьи 10 Соглашения применил подпункт «a» этого пункта, считая, что налог подлежал удержанию по ставке 5 процентов, что составляет 3 599 500 рублей.

Кроме того, признавая частично правомерным оспариваемое решение инспекции о доначислении обществу налога, пеней и штрафа по указанному эпизоду, суд апелляционной инстанции не учел, что налог на доходы иностранных организаций подлежит перечислению в бюджет за счет средств, причитающихся иностранной организации, а не самого налогового агента.

Следовательно, решение инспекции в части предложения обществу уплатить в бюджет сумму налога с дохода, полученного компанией, является неправомерным.

Поскольку общество не исчислило и не перечислило в бюджет причитающийся с иностранного лица налог, инспекция вправе была привлечь общество к ответственности, предусмотренной статьей 123 Кодекса, начислив штраф в размере 20 процентов от суммы, подлежащей удержанию с компании.

Однако сумму начисленного штрафа инспекция зависила, ошибочно исчисляя его от суммы налога 10 798 500 рублей, в то время как в данном случае налог с дохода, выплаченного компании, составляет 7 199 000 рублей.

Таким образом, инспекция была вправе начислить штраф в сумме 1 439 800 рублей.

Аналогичная ошибка допущена инспекцией и при начислении пеней, которые согласно статье 75 Кодекса подлежали начислению также от суммы налога 7 199 000 рублей.

При таких обстоятельствах обжалуемые судебные акты в соответствии с пунктом 1 статьи 304 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации подлежат отмене как нарушающие единообразие в толковании и применении арбитражными судами норм права.

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

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

**ПОСТАНОВИЛ:**

решение Арбитражного суда Республики Башкортостан от 19.02.2009 по делу № А07-4281/2008-А-ГАР/КИН, постановление Восемнадцатого арбитражного апелляционного суда от 13.04.2009 и постановление Федерального арбитражного суда Уральского округа от 21.07.2009 по тому же делу отменить.

Решение Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 33 по Республике Башкортостан от 06.02.2008 № 2 в части начисления к уплате налога с доходов, полученных компанией «Корус Трейдинг (Ю-Кей) Лимитед» от источника в Российской Федерации, 719 900 рублей штрафа и пеней, начисленных от суммы налога 3 599 500 рублей, признать недействительным.

В удовлетворении требования общества с ограниченной ответственностью «Корус-Уфа» о признании недействительным указанного решения инспекции в части начисления 1 439 800 рублей штрафа и пеней, начисленных от суммы налога 7 199 000 рублей, отказать.

*Председательствующий А.А. Иванов*

## **Налогоплательщик единого сельскохозяйственного налога**

Налогоплательщики, самостоятельно не производящие сельскохозяйственную продукцию, а лишь осуществляющие ее первичную и последующую (промышленную) переработку из сельскохозяйственного сырья несобственного производства (вне зависимости от доли дохода от реализации товаров (работ, услуг), не вправе применять систему налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей, поскольку таковыми в смысле главы 26.1 Налогового кодекса Российской Федерации не являются.

### **ПОСТАНОВЛЕНИЕ Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 16377/09 Москва, 23 марта 2010 г.**

Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в составе:

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

членов Президиума: Витрянского В.В., Вышняк Н.Г., Завьяловой Т.В., Иванниковой Н.П., Исайчева В.Н., Козловой О.А., Маковской А.А., Першутова А.Г., Сарбаша С.В., Юхнея М.Ф. —

рассмотрел заявление Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 11 по Республике Татарстан о пересмотре в порядке надзора решения Арбитражного суда Республики Татарстан от 03.03.2009 по делу № А65-24782/2008-СА1-42, постановления Одиннадцатого арбитражного апелляционного суда от 15.05.2009 и постановления Федерального арбитражного суда Поволжского округа от 20.08.2009 по тому же делу.

В заседании приняли участие представители:

от заявителя — Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 11 по Республике Татарстан — Борисова Н.А., Гарифуллина Р.Ф., Мутиков Я.Б., Уткина В.М.;

от индивидуального предпринимателя Гильмутдинова Р.Н. — Зиатдинова О.В.

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

Межрайонной инспекцией Федеральной налоговой службы № 11 по Республике Татарстан (далее — инспекция, налоговый орган) проведена выездная налоговая проверка индивидуального предпринимателя Гильмутдинова Р.Н. (далее — предприниматель) по вопросам правильности исчисления, удержания, уплаты,

перечисления налога на доходы физических лиц, единого социального налога, единого сельскохозяйственного налога, единого налога на вмененный доход, страховых взносов на обязательное пенсионное страхование за период с 01.01.2005 по 31.12.2007, налога на игорный бизнес за период с 01.01.2005 по 31.12.2006, земельного налога за период с 01.01.2006 по 31.12.2007.

По результатам проверки налоговым органом составлен акт от 07.07.2008 № 23/15 и с учетом представленных предпринимателем возражений вынесено решение от 07.11.2008 № 33 (далее — решение налогового органа) о привлечении предпринимателя к налоговой ответственности за совершение налоговых правонарушений, предусмотренных пунктом 2 статьи 119, пунктом 1 статьи 122 и статьей 123 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — Кодекс), в виде наложения штрафа в размере 1 388 821 рубля 40 копеек. Кроме того, предпринимателю предложено уплатить налог на доходы физических лиц в сумме 1 457 067 рублей 22 копеек и пени в сумме 347 494 рублей 83 копеек, единый социальный налог в сумме 790 308 рублей 6 копеек и пени в сумме 200 774 рублей 88 копеек, страховые взносы на обязательное пенсионное страхование в сумме 17 965 рублей 42 копеек и пени в сумме 5436 рублей 2 копеек.

По мнению инспекции, предприниматель в 2005–2007 годах неправомерно применял специальный налоговый режим — единый сельскохозяйственный налог — в отношении деятельности по изготовлению и реализации рапсового (подсолнечного) масла из сырья не собственного производства, а из приобретенного сырья (рапса).

Не согласившись с решением налогового органа, предприниматель обратился в арбитражный суд с требованием о признании недействительным этого решения.

Решением Арбитражного суда Республики Татарстан от 03.03.2009 требование предпринимателя удовлетворено частично. Решение налогового органа признано недействительным в части доначисления налога на доходы физических лиц в сумме 1 317 897 рублей; единого социального налога в сумме 790 308 рублей 6 копеек; страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, зачисляемых в Пенсионный фонд Российской Федерации на выплату страховой части трудовой пенсии, в размере 14 372 рублей 90 копеек; страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, зачисляемых в Пенсионный фонд Российской Федерации на выплату накопительной части трудовой пенсии, в размере 3592 рублей 52 копеек; начисления соответствующих пеней и пеней по налогу на доходы физических лиц (налоговый агент) в сумме 8507 рублей; привлечения к налоговой ответственности по пункту 1 статьи 122 Кодекса в сумме 417 616 рублей 47 копеек; привлечения к налоговой ответственности по пункту 2 статьи 119 Кодекса в виде штрафа в сумме 939 269 рублей 52 копеек; привлечения к налоговой ответственности по статье 123 Кодекса в виде штрафа в сумме 3945 рублей. В удовлетворении остальной части заявленного требования отказано.

Постановлением Одиннадцатого арбитражного апелляционного суда от 15.05.2009 решение суда первой инстанции оставлено без изменения.

Федеральный арбитражный суд Поволжского округа постановлением от 20.08.2009 решение суда первой инстанции и постановление суда апелляционной инстанции оставил в силе.

В заявлении, поданном в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации, инспекция просит отменить названные судебные акты в части удовлетворения требования предпринимателя, ссылаясь на неправильное применение судами норм материального права и нарушение единообразия в толковании и применении арбитражными судами норм права.

Проверив обоснованность доводов, изложенных в заявлении и выступлениях присутствующих в заседании представителей участвующих в деле лиц, Президиум считает, что оспариваемые судебные акты подлежат отмене, дело — направлению на новое рассмотрение в Арбитражный суд Республики Татарстан.

Как установлено судами, между предпринимателем и его контрагентами: индивидуальным предпринимателем Аллахвердиевым Г.А., ОАО Актанышское ХПП, ЗАО «АгроСтройТорг», ЗАО «Татагроэксим», ООО «Ансат-Агро», СПК «НУР», ОАО «Заинское ХПП», ОАО им. Н.Е. Токарликова, ОАО «Набережночелнинский элеватор», ОАО «Чистопольский элеватор», ООО «Тетра-Инвест», ОПХ им. Ленина, СХПК «Баландышский», СПК «Рассвет», СПК «Усень», фермерским хозяйством Маннанов З.Х., фермерским хозяйством Смахтин В.Ю., индивидуальным предпринимателем Шишмагаевой Н.А., СХК «Кривоозерский», ООО «Мастер», потребительским кооперативом «Биклянь», ООО «Имени НУР БАЯНА», ЗАО «Агросила-Групп», КФХ «Яз», ГМХПП Чекмагушевского района, ООО «Профит», КФХ «Саетова Г.Б.», ОАО птицефабрика «Чистопольская», ООО «САФ», СПК «КОЛОС», ООО «Тамыр», ООО «МАЯК», ООО «Башак», КФХ «Бэкер», СПК «Племзавод «Ромашковский» — заключены договоры на выращивание маслосемян рапса, предметом которых являлось со стороны предпринимателя обеспечение сельскохозяйственной деятельности контрагентов, а именно: обеспечение контрагентов инкрустированными семенами рапса, по возможности обеспечение их ядохимикатами, необходимыми материалами, горюче-смазочными материалами и другим, а также обеспечение своевременной приемки урожая — маслосемян рапса; со стороны контрагентов — принятие от заказчика инкрустированных семян рапса, посев их для выращивания маслосемян рапса, соблюдение технологии выращивания маслосемян рапса, сдача выращенного урожая маслосемян рапса, пригодных для промышленной переработки, в полном объеме заказчику. Договорами предусмотрено, что выращенный урожай на склад предпринимателя доставляется хозяйствам собственным транспортом.

Факт получения предпринимателем доставленных контрагентами маслосемян подтверждается товарными накладными; обстоятельства, связанные с поставкой маслосемян (рапса), участвующими в деле лицами не оспариваются. Встречные обязательства по договорам, заключенным с данными контрагентами в течение 2005–2007 годов, предприниматель исполнил, обеспечив своевременную приемку маслосемян от контрагентов по ценам, указанным в товарных накладных.

С учетом названных обстоятельств суды пришли к выводу о том, что производство сельскохозяйственного сырья — маслосемян рапса — было осуществлено самим заявителем совместно с его контрагентами и впоследствии реализовано предпринимателю для дальнейшей переработки, следовательно, предприниматель являлся сельскохозяйственным товаропроизводителем и имел право на уплату единого сельскохозяйственного налога.

Однако указанные выше обстоятельства не являются достаточным основанием для признания предпринимателя сельскохозяйственным товаропроизводителем в целях главы 26.1 Кодекса.

Суды не проверили и не опровергли доводов налогового органа о том, что представленные предпринимателем договоры с контрагентами и другие документы не свидетельствуют о том, что им в полной мере были выполнены условия договоров, которые, по его мнению, подтверждают как факт производства сельскохозяйственной продукции, так и то, что доход от реализации произведенной им сельскохозяйственной продукции, включая продукцию ее первичной переработки, произведенную им из сельскохозяйственного сырья собственного производства, составляет не менее 70 процентов.

Суды также сочли, что договоры между предпринимателем и его контрагентами свидетельствуют о выполнении последними работ по выращиванию маслосемян рапса по заданию предпринимателя. Между тем в материалах дела имеются счета-фактуры, предъявленные предпринимателю его контрагентами, с выделением налоговой ставки по налогу на добавленную стоимость в размере 10 процентов, которая в соответствии с пунктом 2 статьи 164 Кодекса применяется при реализации товаров, в том числе маслосемян, а не при реализации работ или услуг. Однако суды не дали оценки этому обстоятельству.

Не исследовался судами и вопрос о том, являлись ли контрагенты предпринимателя, от которых он получал сельскохозяйственное сырье, плательщиками единого сельскохозяйственного налога, поскольку данное обстоятельство в совокупности с другими могло бы свидетельствовать о том, кто из них является сельскохозяйственным товаропроизводителем.

При этом суды приняли во внимание отсутствие претензий к предпринимателю со стороны его контрагентов в части исполнения обязательств по гражданско-правовым договорам, что само по себе не может свидетельствовать о наличии обстоятельств, имеющих значение для целей налогообложения.

Кроме того, даже выполнение в полной мере условий договоров со стороны предпринимателя не является безусловным основанием для признания его сельскохозяйственным товаропроизводителем в целях применения главы 26.1 Кодекса, поскольку согласно пункту 1 статьи 346.2 Кодекса (в редакции, действовавшей в рассматриваемый период) налогоплательщиками единого сельскохозяйственного налога признаются организации и индивидуальные предприниматели, являющиеся сельскохозяйственными товаропроизводителями и перешедшие на уплату единого сельскохозяйственного налога в порядке, установленном главой 26.1 Кодекса.

В соответствии с пунктом 2 данной статьи сельскохозяйственными товаропроизводителями признаются организации и индивидуальные предприниматели, производящие сельскохозяйственную продукцию, осуществляющие ее первичную и последующую (промышленную) переработку (в том числе на арендованных основных средствах) и реализующие эту продукцию, при условии, что в общем доходе от реализации товаров (работ, услуг) таких организаций или индивидуальных предпринимателей доля дохода от реализации произведенной ими сельскохозяй-

ственной продукции, включая продукцию ее первичной переработки, произведенную ими из сельскохозяйственного сырья собственного производства, составляет не менее 70 процентов.

Налогоплательщики, самостоятельно не производящие сельскохозяйственную продукцию, а лишь осуществляющие ее первичную и последующую (промышленную) переработку из сельскохозяйственного сырья несобственного производства (вне зависимости от доли дохода от реализации такой продукции в общем объеме полученных ими доходов от реализации товаров (работ, услуг)), не вправе применять систему налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей, поскольку таковыми в смысле главы 26.1 Кодекса не являются.

Поэтому для отнесения налогоплательщика к категории сельскохозяйственного товаропроизводителя в целях главы 26.1 Кодекса имеет значение не просто факт производства им сельскохозяйственной продукции, а то обстоятельство, что доля дохода от реализации произведенной им сельскохозяйственной продукции, включая продукцию ее первичной переработки, произведенную им из сельскохозяйственного сырья собственного производства, составляет не менее 70 процентов от общего дохода от реализации товаров (работ, услуг), в том числе и от дохода от реализации продукции первичной переработки, произведенной им из сельскохозяйственного сырья несобственного производства.

Судам необходимо иметь в виду, что право на применение специального налогового режима в виде единого сельскохозяйственного налога должен обосновать налогоплательщик.

При названных обстоятельствах оспариваемые судебные акты нарушают единообразие в толковании и применении арбитражными судами норм права и в силу пункта 1 статьи 340 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации подлежат отмене, дело — направлению на новое рассмотрение в Арбитражный суд Республики Татарстан.

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

#### ПОСТАНОВИЛ:

решение Арбитражного суда Республики Татарстан от 03.03.2009 по делу № А65-24782/2008-СА1-42, постановление Одиннадцатого арбитражного апелляционного суда от 15.05.2009 и постановление Федерального арбитражного суда Поволжского округа от 20.08.2009 по тому же делу отменить.

Дело направить на новое рассмотрение в Арбитражный суд Республики Татарстан.

*Председательствующий А.А. Иванов*

## **Земельный налог**

Поскольку продавец земельного участка уплатил земельный налог, иск департамента, заявленный к покупателю участка, о взыскании суммы неосновательного обогащения как платы за использование участка за тот же период не подлежит удовлетворению.

---

### **ПОСТАНОВЛЕНИЕ Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 11401/09 Москва, 23 марта 2010 г.**

Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в составе:

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

членов Президиума: Борисовой Е.Е., Витрянского В.В., Вышняк Н.Г., Завьяловой Т.В., Иванниковой Н.П., Исайчева В.Н., Козловой О.А., Маковской А.А., Нешатаевой Т.Н., Першутова А.Г., Сарбаша С.В., Юхнея М.Ф. —

рассмотрел заявление общества с ограниченной ответственностью «Норд-Ост» о пересмотре в порядке надзора решения Арбитражного суда Хабаровского края от 19.03.2009 по делу № А73-13932/2008, постановления Шестого арбитражного апелляционного суда от 18.05.2009 и постановления Федерального арбитражного суда Дальневосточного округа от 20.07.2009 по тому же делу.

Заслушав и обсудив доклад судьи Борисовой Е.Е., Президиум установил следующее.

Департамент муниципальной собственности администрации города Хабаровска (далее — департамент) обратился в Арбитражный суд Хабаровского края с иском к обществу с ограниченной ответственностью «Норд-Ост» (далее — общество) о взыскании 829 942 рублей 86 копеек неосновательного обогащения в виде неполученной арендной платы за пользование земельным участком в период с 17.06.2008 по 01.11.2008, 57 043 рублей 58 копеек процентов за пользование чужими денежными средствами за период с 01.08.2008 по 11.03.2009.

Решением Арбитражного суда Хабаровского края от 19.03.2009 исковое требование удовлетворено в полном объеме.

Постановлением Шестого арбитражного апелляционного суда от 18.05.2009 решение суда первой инстанции изменено, с общества взыскано 558 290 рублей 03 копейки неосновательного обогащения и 38 372 рубля 35 копеек процентов в связи с уменьшением периода взыскания.

Федеральный арбитражный суд Дальневосточного округа постановлением от 20.07.2009 постановление суда апелляционной инстанции оставил без изменения.

В заявлении, поданном в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации, о пересмотре в порядке надзора решения суда первой и постановлений судов апелляционной и кассационной инстанций общество просит их отменить, ссылаясь на нарушение единообразия в толковании и применении арбитражными судами норм материального права. Заявитель считает, что у него не имеется неосновательного обогащения в виде сбереженных платежей за пользование земельным участком.

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

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

Как установлено судами, общество по договорам купли-продажи от 12.10.2006 и от 08.10.2007 приобрело у рыболовецкой артели (колхоза) им. 50 лет Октября (далее — артель) семь объектов недвижимости, расположенных по адресу: Хабаровск, ул. Кавказская, 35. Переход права собственности на недвижимое имущество, являющееся предметом договора купли-продажи от 12.10.2006, зарегистрирован в Едином государственном реестре прав на недвижимое имущество и сделок с ним (далее — реестр) 24.10.2006, в отношении объектов, проданных обществу по договору купли-продажи от 08.10.2007, — 26.03.2008.

Земельный участок площадью 8015,91 кв. метра (далее — земельный участок), на котором находятся названные объекты, принадлежал продавцу (артели) на праве постоянного (бессрочного) пользования, о чем в реестре имелась соответствующая запись.

В связи с отчуждением артелью объектов недвижимости постановлением мэра города Хабаровска от 16.06.2008 № 1622 прекращено право постоянного (бессрочного) пользования артели указанным земельным участком, 23.07.2008 в реестр внесена соответствующая запись.

Впоследствии общество на основании постановления мэра города Хабаровска от 08.10.2008 № 3025 приобрело по договору купли-продажи от 16.10.2008 № 934 тот же земельный участок. Государственная регистрация права собственности общества на него произведена 10.11.2008.

Полагая, что со дня принятия постановления от 16.06.2008 № 1622 о прекращении права постоянного бессрочного пользования артели земельным участком и до государственной регистрации права собственности общества на этот же участок у последнего возникла обязанность вносить плату за пользование земельным участком по правилам главы 60 Гражданского кодекса Российской Федерации (далее — Гражданский кодекс), департамент обратился в суд с указанным требованием. Расчет суммы неосновательного обогащения, возникшего у ответчика, департаментом произведен исходя из утвержденных на территории города Хабаровска ставок арендных платежей за пользование муниципальными землями за период с 17.06.2008 по 11.03.2009.

Суд первой инстанции удовлетворил заявленное требование в полном объеме.

Суд апелляционной инстанции, уменьшив размер удовлетворенного требования за счет периода взыскания, свой вывод обосновал обязанностью общества вносить плату за пользование земельным участком начиная с даты государственной регистрации прекращения права постоянного (бессрочного) пользования артели этим земельным участком, то есть с 23.07.2008. При этом суд апелляционной инстанции согласился с выводом суда первой инстанции о применении статьи 1105 Гражданского кодекса при взыскании платы за пользование земельным участком, рассчитанной по действующим ставкам арендных платежей.

Позиция суда апелляционной инстанции была поддержана судом кассационной инстанции.

Однако суды при рассмотрении дела не учли следующего.

В соответствии с пунктом 1 статьи 552 Гражданского кодекса, пунктом 1 статьи 35 Земельного кодекса Российской Федерации (далее — Земельный кодекс) к покупателю здания, сооружения или другой недвижимости одновременно с передачей права собственности на такую недвижимость переходят также и права на земельный участок, занятый этой недвижимостью и необходимый для ее использования, на тех же условиях и в том же объеме, которые были у прежнего их собственника.

Из пункта 13 постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 24.03.2005 № 11 «О некоторых вопросах, связанных с применением земельного законодательства» (далее — постановление от 24.03.2005 № 11) следует, что если недвижимость находится на земельном участке, принадлежащем продавцу на праве постоянного (бессрочного) пользования, а покупателю согласно статье 20 Земельного кодекса земельный участок на таком праве предоставляться не может, последний как лицо, к которому перешло право постоянного (бессрочного) пользования земельным участком в связи с приобретением здания, строения, сооружения, может оформить свое право на земельный участок путем заключения договора аренды или приобрести его в собственность в порядке, предусмотренном пунктом 2 статьи 3 Федерального закона от 25.10.2001 № 137-ФЗ «О введении в действие Земельного кодекса Российской Федерации» (далее — Закон от 25.10.2001 № 137-ФЗ).

Из изложенного следует, что к обществу как приобретателю объектов недвижимости в силу закона с момента государственной регистрации права собственности на них уже перешло право постоянного (бессрочного) пользования земельным участком на тех же условиях и в том же объеме, что было у прежнего их собственника — артели. В связи с этим постановление мэра города Хабаровска от 16.06.2008 № 1622 о прекращении права постоянного (бессрочного) пользования артели указанным земельным участком не соответствует названным положениям закона.

Приобретение объектов недвижимости лицами, которым согласно статье 20 Земельного кодекса земельный участок на праве постоянного (бессрочного) пользования предоставляться не может, накладывает на этих лиц обязанность до установленной Законом от 25.10.2001 № 137-ФЗ даты — 1 января 2012 года — в соответствии с правилами статьи 36 Земельного кодекса приобрести соответствующий земельный участок в собственность или аренду по своему выбору (в редакции Федерального закона от 27.12.2009 № 342-ФЗ).

Государственная регистрация права собственности общества на земельный участок на основании заключенного с департаментом 16.10.2008 договора купли-продажи произведена 10.11.2008.

Между тем из материалов дела следует, что артель платежным поручением от 25.09.2008 № 1222 уплатила земельный налог за 3-й и 4-й кварталы 2008 года.

При указанных обстоятельствах суды должны были руководствоваться следующим.

Согласно пункту 1 статьи 65 Земельного кодекса использование земли в Российской Федерации является платным. Формами платы за использование земли являются земельный налог (до введения в действие налога на недвижимость) и арендная плата.

В силу пункта 1 статьи 388 Налогового кодекса Российской Федерации плательщиками земельного налога признаются организации и физические лица, обладающие земельными участками на праве собственности, праве постоянного (бессрочного) пользования или праве пожизненного наследуемого владения.

В соответствии с пунктом 1 статьи 131 Гражданского кодекса указанные права на земельный участок подлежат государственной регистрации, которая в силу пункта 1 статьи 2 Федерального закона от 27.07.1997 № 122-ФЗ «О государственной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним» является единственным доказательством существования зарегистрированного права.

В соответствии с пунктом 1 постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 23.07.2009 № 54 «О некоторых вопросах, возникших у арбитражных судов при рассмотрении дел, связанных с взиманием земельного налога» плательщиком земельного налога является лицо, которое в Едином государственном реестре прав на недвижимое имущество и сделок с ним указано как обладающее правом собственности, правом постоянного (бессрочного) пользования либо правом пожизненного наследуемого владения на соответствующий земельный участок. Обязанность уплачивать земельный налог возникает у такого лица с момента регистрации за ним одного из названных прав на земельный участок, то есть внесения записи в реестр, и прекращается со дня внесения в реестр записи о праве иного лица на соответствующий земельный участок.

Таким образом, несмотря на то, что общество приобрело в силу закона право постоянного (бессрочного) пользования земельным участком, оно ввиду отсутствия в спорный период государственной регистрации его прав на этот участок не могло для цели взимания земельного налога являться плательщиком данного налога.

Однако поскольку плата за пользование упомянутым земельным участком за указанный период была уже произведена артелью в виде уплаты земельного налога, оснований для взыскания неосновательного обогащения по иску собственника земельного участка за тот же период, но по иному основанию и с другого лица не имеется.

Следовательно, заявленный департаментом иск не подлежал удовлетворению.

При названных обстоятельствах оспариваемые судебные акты нарушают единообразие в толковании и применении арбитражными судами норм права и 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 3 части 1 статьи 305, статьей 306 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации

**ПОСТАНОВИЛ:**

решение Арбитражного суда Хабаровского края от 19.03.2009 по делу № А73-13932/2008, постановление Шестого арбитражного апелляционного суда от 18.05.2009 и постановление Федерального арбитражного суда Дальневосточного округа от 20.07.2009 по тому же делу отменить.

В иске Департамента муниципальной собственности администрации города Хабаровска к обществу с ограниченной ответственностью «Норд-Ост» о взыскании 829 942 рублей 86 копеек неосновательного обогащения и 57 043 рублей 58 копеек процентов за пользование чужими денежными средствами отказать.

*Председательствующий А.А. Иванов*