

## ПРИМЕНЕНИЕ НАЛОГОВОГО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА

### Обоснованность получения налоговой выгоды Реальность хозяйственных операций

Исходя из положений статей 41, 247 Налогового кодекса Российской Федерации, определяющих объект налогообложения по налогу на прибыль как доход, уменьшенный на величину произведенных расходов (как экономическую выгоду), а также подпункта 7 пункта 1 статьи 31 Кодекса, устанавливающего основания для применения налоговым органом расчетного способа определения подлежащих уплате сумм налогов, Президиум считает, что судами сделан неверный вывод о неправомерности учета обществом расходов, понесенных в рамках реальных хозяйственных операций.

### ПОСТАНОВЛЕНИЕ Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 15574/09 Москва, 9 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., Бациева В.В., Вышняк Н.Г., Завьяловой Т.В., Иванниковой Н.П., Исайчева В.Н., Козловой О.А., Першутова А.Г., Сарбаша С.В., Юхнея М.Ф. —

рассмотрел заявление открытого акционерного общества «Лизинговая компания малого бизнеса» о пересмотре в порядке надзора решения Арбитражного суда Чувашской Республики от 27.03.2009 по делу № А79-6542/2008, постановления Первого арбитражного апелляционного суда от 05.06.2009 и постановления Федерального арбитражного суда Волго-Вятского округа от 10.09.2009 по тому же делу.

В заседании приняли участие представители:

от заявителя — открытого акционерного общества «Лизинговая компания малого бизнеса» — Конусов Л.А.;

от Инспекции Федеральной налоговой службы по городу Чебоксары — Сидорова Е.В., Уткина В.М., Черкасова Н.С.

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

Открытое акционерное общество «Лизинговая компания малого бизнеса» (далее — лизинговая компания) обратилось в Арбитражный суд Чувашской Республики с заявлением о признании недействительным решения Инспекции Федеральной налоговой службы по городу Чебоксары (далее — инспекция) от 29.08.2008 № 16-09/241, принятого по результатам выездной налоговой проверки, в части доначисления 158 622 рублей налога на добавленную стоимость, 61 017 рублей налога на прибыль, начисления соответствующих сумм пеней за неуплату этих налогов и привлечения к ответственности на основании пункта 1 статьи 122 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — Кодекс) в виде 31 724 рублей штрафа по налогу на добавленную стоимость и 12 203 рублей штрафа по налогу на прибыль.

Решением Арбитражного суда Чувашской Республики от 27.03.2009 требование общества удовлетворено частично: решение инспекции признано недействительным в части доначисления 112 860 рублей налога на добавленную стоимость, начисления соответствующих сумм пеней за неуплату данного налога и привлечения к ответственности в виде 30 824 рублей штрафа за неуплату налога на добавленную стоимость и 11 003 рублей штрафа за неуплату налога на прибыль.

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

Федеральный арбитражный суд Волго-Вятского округа постановлением от 10.09.2009 эти судебные акты оставил без изменения.

В заявлении, поданном в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации, о пересмотре указанных судебных актов в порядке надзора лизинговая компания, ссылаясь на нарушение арбитражными судами единообразия в толковании и применении норм права, просит отменить оспариваемые судебные акты в части отказа в признании недействительным решения инспекции о доначислении налога на прибыль в размере 61 017 рублей, начислении соответствующих сумм пеней и штрафа за неуплату этого налога, наложенного инспекцией на основании пункта 1 статьи 122 Кодекса и уменьшенного решением суда первой инстанции до 1200 рублей.

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.

Основанием для доначисления спорной суммы налога на прибыль и привлечения к ответственности явился вывод инспекции (со ссылкой на недостоверность представленных документов) о неправомерном учете лизинговой компанией в составе расходов, уменьшающих налоговую базу по налогу на прибыль, затрат в сумме 254 237 рублей на приобретение офсетной машины и резака.

Лизинговая компания (лизингодатель) в целях исполнения договора финансовой аренды (лизинга) оборудования от 01.02.2006 № 02-06, заключенного с обществом с ограниченной ответственностью «Полигранд» (лизингополучателем) (далее — общество «Полигранд»), приобрела по договору купли-продажи от 01.02.2006 № 02/1-06 у общества с ограниченной ответственностью «Оптснабгарант» (далее — общество «Оптснабгарант») офсетную машину и резак. Факт исполнения

указанных договоров в части передачи имущества подтверждается товарной накладной общества «Оптснабгарант» от 01.02.2006 № 19 и трехсторонним актом приема-передачи оборудования в эксплуатацию от 03.02.2006, подписанным лизинговой компанией и названными юридическими лицами. Оплата приобретенного оборудования произведена лизинговой компанией по указанию общества «Оптснабгарант» (письмо от 01.02.2006 № 7) путем перечисления денежных средств обществу с ограниченной ответственностью «Сувар-Спорт» (платежные поручения от 06.02.2006 и от 14.02.2006).

Оценивая спорные расходы как документально не подтвержденные, инспекция исходила из того, что договор купли-продажи от 01.02.2006 № 02/1-06 не мог быть заключен и исполнен обществом «Оптснабгарант» 01.02.2006, поскольку из полученной в ходе выездной налоговой проверки выписки из Единого государственного реестра юридических лиц (далее — реестр) следует, что к этому моменту оно прекратило свою деятельность в связи с реорганизацией путем слияния с иными юридическими лицами, о чем в реестр 24.01.2006 была внесена соответствующая запись. На основании изложенного инспекция сделала вывод о том, что представленный договор купли-продажи от 01.02.2006 № 02/1-06, а также другие документы, свидетельствующие о его исполнении, как подписанные от имени общества «Оптснабгарант» после окончания реорганизации содержат недостоверные сведения и не подтверждают реальности хозяйственных операций с этим юридическим лицом, поэтому в силу несоблюдения требований пункта 1 статьи 252 Кодекса влекут невозможность учета спорных расходов для целей налогообложения.

Суд первой инстанции, руководствуясь статьями 247, 252 Кодекса, пунктом 2 статьи 9 Федерального закона от 21.11.1996 № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете», статьями 57 и 58 Гражданского кодекса Российской Федерации, согласился с доводами инспекции и отказал в признании недействительным ее решения в части доначисления налога на прибыль. При этом суд снизил размер штрафа, наложенного инспекцией на основании пункта 1 статьи 122 Кодекса за неуплату налога на прибыль, с 12 203 до 1200 рублей, приняв во внимание довод лизинговой компании о проверке до совершения сделки купли-продажи факта создания и государственной регистрации общества «Оптснабгарант» по реестру, который содержался в открытой для всеобщего ознакомления базе, размещенной на сайте Федеральной налоговой службы. В этой базе не было данных о прекращении деятельности названного юридического лица либо о нахождении его в процедуре реорганизации.

При этом суд первой инстанции указал, что отсутствие в базе достоверной информации о прекращении обществом «Оптснабгарант» своей деятельности не опровергает вывода инспекции о документальной неподтвержденности спорных расходов, поскольку не влияет на определение момента прекращения правоспособности реорганизуемого юридического лица и не позволяет сделать вывод о совершении сделки с существующей организацией. Заблуждение общества относительно правоспособности контрагента по сделке в соответствии с подпунктом 3 пункта 1 статьи 112 Кодекса может рассматриваться лишь как обстоятельство, смягчающее ответственность за совершение налогового правонарушения.

Суды апелляционной и кассационной инстанций согласились с оценкой обстоятельств и выводами суда первой инстанции. Однако судами не учтено следующее.

Квалифицировав спорные расходы, понесенные в связи с приобретением оборудования у общества «Оптснабгарант», как документально не подтвержденные ввиду недостоверности сведений о продавце имущества, суды сделали вывод о недоказанности факта совершения хозяйственных операций по возмездному приобретению офсетной машины и резака. При этом суды не учли представленных лизинговой компанией доказательств, подтверждающих факты наличия данного оборудования, его получения, оплаты и последующей передачи в лизинг обществу «Полигранд» на основании договора лизинга, а также исполнения этого договора и получения лизинговой компанией соответствующего дохода. Указанные факты инспекцией не оспаривались и подтверждаются показаниями директора общества «Полигранд» и договором купли-продажи от 05.02.2008 № 02/ОВ-06, по которому названное общество до истечения срока действия договора финансовой аренды выкупило у лизинговой компании имущество, являвшееся предметом лизинга.

Поскольку инспекция не опровергла представленных лизинговой компанией доказательств, свидетельствующих о реальности совершенных ею хозяйственных операций по возмездному приобретению оборудования, и не доказала того обстоятельства, что упомянутые операции в действительности не совершались, ее вывод о документальной неподтвержденности спорных расходов как понесенных именно в рамках сделки с конкретным контрагентом (обществом «Оптснабгарант») не влечет безусловного отказа в признании таких расходов для целей исчисления налога на прибыль со ссылкой на положения пункта 1 статьи 252 Кодекса.

Лизинговая компания при рассмотрении дела пояснила мотивы выбора общества «Оптснабгарант» как поставщика оборудования (этот выбор согласно условиям договора лизинга был сделан лизингополучателем — обществом «Полигранд»), а также обстоятельства заключения и исполнения договора купли-продажи. Кроме того, при заключении договора лизинга лизинговая компания проверила факт государственной регистрации общества «Оптснабгарант», ознакомившись с соответствующими сведениями реестра, содержащимися в базе, размещенной на сайте Федеральной налоговой службы.

Инспекция, напротив, не представила доказательства того, что лизинговая компания на основании условий, обстоятельств заключения или исполнения договора купли-продажи знала или должна была знать о прекращении обществом «Оптснабгарант» своей деятельности и, как следствие, о недостоверности представленных документов либо о неисполнении указанным контрагентом своих налоговых обязанностей, что в силу правовой позиции, изложенной в пункте 10 постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды», могло бы явиться основанием для отказа в признании для целей налогообложения понесенных расходов.

Исходя из положений статей 41, 247 Кодекса, определяющих объект обложения налогом на прибыль как доход, уменьшенный на величину произведенных расходов (как экономическую выгоду), а также подпункта 7 пункта 1 статьи 31 Кодекса, устанавливающего основания для применения налоговым органом расчетного способа определения подлежащих уплате сумм налогов, Президиум считает, что в рассматриваемом случае судами сделан неверный вывод о непра-

вомерности учета обществом расходов, понесенных в рамках реальных хозяйственных операций.

При таких обстоятельствах названные судебные акты в оспариваемой части нарушают единообразие в толковании и применении арбитражными судами норм права, поэтому в соответствии с пунктом 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 Чувашской Республики от 27.03.2009 по делу № А79-6542/2008, постановление Первого арбитражного апелляционного суда от 05.06.2009 и постановление Федерального арбитражного суда Волго-Вятского округа от 10.09.2009 по тому же делу в части отказа в удовлетворении требования открытого акционерного общества «Лизинговая компания малого бизнеса» о признании недействительным решения Инспекции Федеральной налоговой службы по городу Чебоксары от 29.08.2008 № 16-09/241 о доначислении 61 017 рублей налога на прибыль, начислении на эту сумму пеней и привлечении к ответственности за неуплату данного налога на основании пункта 1 статьи 122 Налогового кодекса Российской Федерации отменить.

Решение Инспекции Федеральной налоговой службы по городу Чебоксары в указанной части признать недействительным.

В остальной части судебные акты оставить без изменения.

*Председательствующий А.А. Иванов*

## **Обоснованность получения налоговой выгоды Целесообразность финансово-хозяйственной деятельности**

Такие обстоятельства, как создание организации незадолго до совершения хозяйственной операции, взаимозависимость участников сделок, использование посредников при осуществлении хозяйственных операций, сами по себе не могут служить основанием для признания налоговой выгоды необоснованной.

### **ПОСТАНОВЛЕНИЕ Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 17036/09 Москва, 6 апреля 2010 г.**

Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в составе:

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

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

рассмотрел заявление общества с ограниченной ответственностью «Алтайский бекон» о пересмотре в порядке надзора решения Арбитражного суда Алтайского края от 13.04.2009 по делу № А03-710/2009, постановления Седьмого арбитражного апелляционного суда от 25.06.2009, постановления Федерального арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 30.09.2009 по тому же делу.

В заседании приняли участие представители:

от заявителя — общества с ограниченной ответственностью «Алтайский бекон» — Грункина Ю.В.;

от Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 4 по Алтайскому краю — Быковских Е.В., Чепрова О.Е.

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

Общество с ограниченной ответственностью «Алтайский бекон» (далее — общество) обратилось в Арбитражный суд Алтайского края с заявлением о признании недействительными решений Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 4 по Алтайскому краю (далее — инспекция) от 02.12.2008 № 1960 об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения и № 638 об отказе в возмещении сумм налога на добавленную стоимость, а также

об обязанности инспекции возместить 1 246 492 рубля налога на добавленную стоимость за второй квартал 2008 года.

Решением Арбитражного суда Алтайского края от 13.04.2009 в удовлетворении заявленных требований отказано.

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

Федеральный арбитражный суд Западно-Сибирского округа постановлением от 30.09.2009 названные судебные акты оставил без изменения.

Суды согласились с выводами инспекции о том, что при приобретении товара на внутреннем рынке у общества с ограниченной ответственностью «АПК «Хлебный край» (далее — общество «Хлебный край», поставщик) и последующей реализации его на экспорт фактическое движение товара не осуществлялось; товар отгружался на экспорт непосредственно со складов поставщика в вагоны в железнодорожном тупике, находящемся в его собственности.

При этом суды указали, что счета-фактуры на складирование и хранение муки обществом «Хлебный край» не выставались, стоимость хранения и отгрузки включена в стоимость муки. На основании изложенного суды пришли к выводу об искусственном завышении цены товара и необоснованном увеличении налогового вычета по налогу на добавленную стоимость в результате согласованных действий общества и его поставщика.

Также суды отметили, что обществом произведен расчет за поставленную муку с поставщиком на следующий день после получения предоплаты за экспортируемую продукцию в сумме, почти равной выручке по экспортному контракту; учредителями общества и поставщика является одно лицо; в ходе судебного разбирательства обществом не приведено причин экономического характера, обосновывающих реализацию муки с его участием.

Применение налогового вычета по налогу на добавленную стоимость, заявленного на основании счетов-фактур общества с ограниченной ответственностью «Свинокомплекс «Озерский» (далее — свинокомплекс «Озерский»), выставленных на оплату пшеницы, суды признали неправомерным, поддержав выводы инспекции о наличии в данных счетах-фактурах недостоверной информации; о создании обществом и указанным лицом документооборота без осуществления реальных хозяйственных операций между ними. Суды приняли во внимание расхождения, установленные при исследовании документов, представленных обществом и свинокомплексом «Озерский».

В заявлении, поданном в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации, о пересмотре в порядке надзора названных судебных актов общество просит их отменить, ссылаясь на нарушение судами единообразия в толковании и применении норм права, регулирующих порядок применения налоговых вычетов по налогу на добавленную стоимость.

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

Проверив обоснованность доводов, изложенных в заявлении, отзыве на него и выступлениях присутствующих в заседании представителей участвующих в деле лиц, Президиум считает, что решение суда первой инстанции и постановления судов апелляционной и кассационной инстанций подлежат отмене применительно к выводам, сделанным в отношении хозяйственных связей общества с поставщиком — обществом «Хлебный край», дело — направлению на новое рассмотрение в суд первой инстанции по следующим основаниям.

Отказывая в удовлетворении заявленных требований, касающихся приобретения обществом товара у общества «Хлебный край», суды согласились с выводами инспекции о наличии в действиях общества направленности на получение необоснованной налоговой выгоды.

Между тем выводы судов сделаны без учета следующих обстоятельств.

Пунктом 3 статьи 172 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — Кодекс) в редакции, действовавшей в спорный период, определено, что вычеты сумм налога, предусмотренных статьей 171 Кодекса, в отношении операций по реализации товаров (работ, услуг), указанных в пункте 1 статьи 164 Кодекса, производятся при представлении в налоговые органы документов в соответствии со статьей 165 Кодекса.

При рассмотрении данного дела судами установлено, что общество представило в инспекцию полный комплект надлежащим образом оформленных документов, предусмотренных статьей 165 Кодекса, в отношении реально вывезенных на экспорт товаров. Материалами дела этот вывод подтвержден. Оплата обществом товара с учетом налога на добавленную стоимость инспекцией не оспаривается.

Как следует из материалов дела, общество приобрело у общества «Хлебный край», являющегося производителем, муку пшеничную хлебопекарную первого сорта на основании договора поставки от 21.02.2008 № 17/1. Товар приобретался на условиях франко-склад поставщика.

В период с 28.02.2008 по 29.03.2008 общество экспортировало в адрес товарищества с ограниченной ответственностью «KAZ TRANZIT» (Республика Казахстан) товар, приобретенный по упомянутому договору. Экспортная выручка обществом получена полностью.

Инспекция признала обоснованным применение обществом налоговой ставки 0 процентов по налогу на добавленную стоимость, однако не подтвердила правомерность применения налоговых вычетов, усмотрев в его действиях направленность на получение необоснованной налоговой выгоды.

Основанием для такого вывода инспекции послужил тот факт, что приобретенная у поставщика мука отгружалась с его складов непосредственно в вагоны в железнодорожном тупике, находящемся в его же собственности.



Между тем то обстоятельство, что мука не складировалась и не хранилась у общества, не свидетельствует об отсутствии факта приобретения им товара и не опровергает движения приобретенного обществом товара на экспорт.

Установив взаимозависимость общества и его поставщика, суды сочли, что их взаимоотношения носят формальный характер, не преследуют цель осуществления предпринимательской деятельности и направлены на получение необоснованной налоговой выгоды.

В постановлении Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» судам разъяснено, что такие обстоятельства, как создание организации незадолго до совершения хозяйственной операции, взаимозависимость участников сделок, использование посредников при осуществлении хозяйственных операций, сами по себе не могут служить основанием для признания налоговой выгоды необоснованной. Представление налогоплательщиком в налоговый орган всех надлежащим образом оформленных документов, предусмотренных законодательством о налогах и сборах, 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.

Следовательно, взаимозависимость общества и его поставщика сама по себе не свидетельствует о получении необоснованной налоговой выгоды. Из судебных актов не усматривается, каким образом взаимозависимость повлекла необоснованную налоговую выгоду и за счет чего конкретно такая выгода образовалась. Каждый участник сделки осуществляет предпринимательскую деятельность самостоятельно на свой риск и несет свою долю налогового бремени. Из акта камеральной проверки от 16.10.2008 № 7204 не следует, что общество «Хлебный край» не учитывало обороты по реализации обществу муки в своем налоговом учете.

Действия налогоплательщика предполагаются экономически оправданными и законными, если иное не доказано налоговым органом. Кодекс не содержит положений, позволяющих налоговому органу оценивать произведенные налогоплательщиком сделки при решении вопроса о правомерности применения налоговых вычетов по налогу на добавленную стоимость с позиции оценки экономической целесообразности, рациональности и эффективности хозяйственных взаимоотношений. Налоговое законодательство не регулирует порядок и условия ведения финансово-хозяйственной деятельности. Налогоплательщик вправе единолично определять ее эффективность и целесообразность.

Кроме того, вывод судов об отсутствии у общества дохода от указанной хозяйственной операции в связи с тем, что цена реализации муки на экспорт ниже цены приобретения у поставщика, является ошибочным, поскольку при расчете обществом прибыли в стоимость приобретенного у российского поставщика товара не подлежит включению налог на добавленную стоимость, уплаченный поставщику. В каждом конкретном случае необходимо доказать, что взаимозависимость привела к нерыночному ценообразованию и необоснованному завышению налога, подлежащего возмещению из бюджета, чего инспекцией в данном случае сдела-

но не было. При этом ею не опровергнуто утверждение общества о получении им прибыли в результате хозяйственной деятельности во втором квартале 2008 года, что отражено в налоговой отчетности за спорный период.

Таким образом, выводы судов, касающиеся правоотношений общества с поставщиком — обществом «Хлебный край», сделанные без учета указанных обстоятельств, не могут быть признаны соответствующими положениям главы 21 Кодекса, поскольку законодательно установленные условия для применения налоговых вычетов обществом соблюдены.

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

Дело подлежит направлению на новое рассмотрение в суд первой инстанции для определения размера удовлетворенных требований и исчисления подлежащего возмещению налога на добавленную стоимость.

По правоотношениям общества со свинокомплексом «Озерский» выводы судов являются правильными и пересмотру в порядке надзора не подлежат.

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

**ПОСТАНОВИЛ:**

решение Арбитражного суда Алтайского края от 13.04.2009 по делу № А03-710/2009, постановление Седьмого арбитражного апелляционного суда от 25.06.2009, постановление Федерального арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 30.09.2009 по тому же делу отменить.

Дело направить на новое рассмотрение в Арбитражный суд Алтайского края.

*Председательствующий В.Н. Исайчев*

## **Обоснованность получения налоговой выгоды Источник привлечения средств**

Общество понесло реальные затраты по возмездной сделке в целях систематического получения прибыли от использования имущества и было вправе претендовать на налоговые вычеты по налогу на добавленную стоимость. Установленные судами обстоятельства не могли быть квалифицированы в качестве доказательств получения обществом в нарушение положений главы 21 Налогового кодекса Российской Федерации необоснованной налоговой выгоды.

### **ПОСТАНОВЛЕНИЕ Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 12670/09 Москва, 25 февраля 2010 г.**

Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в составе:

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

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

рассмотрел заявление общества с ограниченной ответственностью «КапиталИнвест» о пересмотре в порядке надзора постановления Двдцатого арбитражного апелляционного суда от 19.03.2009 и постановления Федерального арбитражного суда Центрального округа от 17.06.2009 по делу № А68-8174/07-355/13 Арбитражного суда Тульской области.

В заседании приняли участие представители:

от заявителя — общества с ограниченной ответственностью «КапиталИнвест» — Васкевич К.Н., Спиричев М.Р.;

от Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 9 по Тульской области — Беляева Н.В., Кожиков Е.В., Николаева В.В.;

от закрытого акционерного общества «Техник-Телепорт» (третьего лица) — Ерохина М.Ю.

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

Общество с ограниченной ответственностью «КапиталИнвест» (далее — общество «КапиталИнвест», общество) представило в Межрайонную инспекцию Федераль-

ной налоговой службы № 9 по Тульской области (далее — инспекция) уточненную налоговую декларацию по налогу на добавленную стоимость за декабрь 2006 года (далее — декларация), в которой исчислило 268 158 рублей названного налога с налоговой базы 1 611 802 рубля и указало 46 374 769 рублей налоговых вычетов. Превышение суммы налоговых вычетов над суммой налога, исчисленной по операциям, признаваемым объектом обложения налогом на добавленную стоимость, составило 46 106 611 рублей.

Данная сумма возмещения налога на добавленную стоимость исчислена в связи с приобретением обществом «КапиталИнвест» по договору купли-продажи от 01.12.2006 № 01/12-2006 у общества с ограниченной ответственностью «СкладСтройСервис» (далее — общество «СкладСтройСервис») здания, расположенного по адресу: Москва, ул. Лобненская, д. 18, стр. 5, (далее — здание) за 303 050 000 рублей.

По результатам камеральной налоговой проверки декларации инспекцией приняты решение от 04.09.2007 № 78 об отказе в возмещении 46 106 611 рублей налога на добавленную стоимость (далее — решение № 78) и решение от 05.09.2007 № 976/258 о доначислении 121 355 рублей налога на добавленную стоимость, начислении 9419 рублей пеней и привлечении к налоговой ответственности, предусмотренной пунктом 1 статьи 122 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — Кодекс), в виде взыскания 24 271 рубля штрафа (далее — решение № 976/258).

Согласно указанным решениям инспекцией выявлены обстоятельства, совокупность которых привела ее к выводу о том, что общество «КапиталИнвест» не понесло реальных затрат, при наличии которых у налогоплательщика возникает право на возмещение из федерального бюджета сумм налога на добавленную стоимость, а преследовало цель получения необоснованной налоговой выгоды в виде возмещения сумм налога вследствие групповой согласованности действий различных хозяйствующих субъектов.

Таковыми обстоятельствами инспекция признала следующие факты.

Общество «КапиталИнвест» осуществляет предпринимательскую деятельность в городе Москве, а не по месту государственной регистрации в городе Новомосковске Тульской области.

Договор купли-продажи от 01.12.2006 № 01/12-2006 предусматривал оплату стоимости здания в течение шести месяцев с момента его передачи. Здание до 12.01.2007 находилось в залоге у открытого акционерного общества «Коммерческий банк «АПР-Банк» (далее — общество «АПР-Банк»).

Стоимость здания оплачена за счет денежных средств, внесенных в уставный капитал общества «КапиталИнвест» его участником — закрытым акционерным обществом «Техник-Телепорт» (далее — общество «Техник-Телепорт») — платежными поручениями от 16.03.2007 № 85 в сумме 104 335 000 рублей и от 04.04.2007 № 142 в сумме 198 165 000 рублей. До приобретения здания на счетах общества «КапиталИнвест» в отделениях открытого акционерного общества «Акционерный коммерческий Сберегательный банк Российской Федерации» в городах Мо-

скве и Туле остаток его собственных денежных средств составлял 509 433 рубля и 45 259 рублей.

Необходимые для увеличения уставного капитала денежные средства получены обществом «Техник-Телепорт» от размещения своих векселей по договору от 04.04.2007 № 326-К, заключенному с обществом «АПР-Банк», в сумме 900 000 рублей и по договорам от 09.03.2007 № 0903/2007, от 29.03.2007 № 2903/2007, заключенным с турецкой фирмой Alkan Group Turizm Istletmeitri A.S, в сумме 11 608 000 долларов США.

Судебными актами по делу № А40-40292/05-126-332 Арбитражного суда города Москвы общество «СкладСтройСервис» признано участником схемы, направленной на незаконное возмещение из бюджета налога на добавленную стоимость в отношении этого же здания, приобретенного им в декабре 2004 года у открытого акционерного общества «Московская товарная транспортно-экспедиционная станция «Мострансэкспедиция» (далее — общество «Мострансэкспедиция»).

У общества «КапиталИнвест» отсутствовали необходимые условия для достижения положительных результатов экономической деятельности, так как суммы получаемой им арендной платы, необоснованно заниженной по сравнению с минимальной арендной платой по аналогичным объектам, не могут в разумный период времени окупить затраты на приобретение здания.

Общество «КапиталИнвест» обжаловало решения инспекции № 78 и № 976/258 в Арбитражный суд Тульской области.

К участию в деле в качестве третьего лица, не заявляющего самостоятельных требований относительно предмета спора, привлечено общество «Техник-Телепорт».

Решением Арбитражного суда Тульской области от 14.08.2008 требование общества «КапиталИнвест» удовлетворено, решения инспекции признаны недействительными.

Суд первой инстанции счел выводы инспекции необоснованными как не подтвержденные убедительными доказательствами и опровергнутые обществом «КапиталИнвест»: общество «КапиталИнвест» состоит на налоговом учете в городе Москве по месту нахождения недвижимого имущества, каких-либо особых форм расчетов за здание (займы, кредиты, векселя) и взаимозависимости участников сделки купли-продажи здания не установлено, здание от залога освобождено 12.01.2007, в нем находились арендаторы на основании договоров, заключенных с предыдущим его собственником (обществом «СкладСтройСервис»), доход общества «КапиталИнвест» от аренды за 11 месяцев 2007 года составил 26 501 320 рублей, общество «КапиталИнвест» не упоминается в судебных актах по делу № А40-40292/05-126-332 Арбитражного суда города Москвы в качестве участника схемы, направленной на незаконное возмещение обществом «СкладСтройСервис» налога на добавленную стоимость из бюджета.

Постановлением Двадцатого арбитражного апелляционного суда от 19.03.2009 решение суда первой инстанции отменено, в удовлетворении требования отказано.

Федеральный арбитражный суд Центрального округа постановлением от 17.06.2009 постановление суда апелляционной инстанции оставил без изменения.

Суды апелляционной и кассационной инстанций согласились с доводами инспекции и пришли к выводу о том, что приобретение обществом «КапиталИнвест» здания за счет средств его участника — общества «Техник-Телепорт», полученных по вексельной схеме, лишает первое из названных обществ права на вычеты по налогу на добавленную стоимость, поскольку указанное право возникает у налогоплательщика лишь при наличии реальных собственных затрат на оплату товаров, приобретаемых для осуществления операций, признаваемых объектами налогообложения. Решения инспекции № 78 и № 976/258 признаны судами апелляционной и кассационной инстанций обоснованными в силу постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» (далее — постановление Пленума № 53).

В заявлении, поданном в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации, о пересмотре в порядке надзора постановлений судов апелляционной и кассационной инстанций общество «КапиталИнвест» просит их отменить как нарушающие единообразие в толковании и применении арбитражными судами положений главы 21 Кодекса и постановления Пленума № 53 и оставить без изменения решение суда первой инстанции. В обоснование заявления общество «КапиталИнвест» ссылается на постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 30.06.2009 № 2635/09.

В отзыве на заявление инспекция просит оставить оспариваемые постановления без изменения.

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

В основу решений инспекции № 78 и № 976/258 положены показатели, содержащиеся в декларации, в которой общество «КапиталИнвест» в числе налоговых вычетов указало 46 227 966 рублей налога на добавленную стоимость, уплаченных обществу «СкладСтройСервис» за здание.

В силу пункта 2 статьи 171 и пункта 1 статьи 172 Кодекса налоговым вычетам подлежат суммы налога на добавленную стоимость, предъявленные налогоплательщику при приобретении товаров, предназначенных для осуществления операций, признаваемых объектами налогообложения. Данные вычеты производятся на основании счетов-фактур, выставленных продавцами, после принятия налогоплательщиком на учет названных товаров.

В материалах дела имеются доказательства приобретения обществом «КапиталИнвест» здания в целях передачи его помещений в качестве складских в аренду. Здание принято к бухгалтерскому и налоговому учету (заведена инвентарная карточка учета объекта основных средств) согласно акту приема-передачи от 28.12.2006

№ 1. Стоимость здания оплачена платежными поручениями от 23.03.2007 № 59, от 11.04.2007 № 74 и от 16.04.2007 № 84 на основании счета-фактуры от 28.12.2006 № 00000109.

Таким образом, условия для применения налоговых вычетов, определенные статьями 171 и 172 Кодекса, соблюдены.

Постановление Пленума № 53 принято в целях установления единообразной судебной практики в делах с признаками уклонения от налогообложения.

Применяя названное постановление к обстоятельствам по настоящему делу, суды должны были оценивать достоверность представленных инспекцией и обществом «КапиталИнвест» доказательств на предмет их влияния во взаимной связи и совокупности на решение вопроса об обоснованности принятых инспекцией решений.

Упомянутые обстоятельства касаются как сведений, полученных инспекцией в результате проведения мероприятий налогового контроля, которые привели ее к выводу об уменьшении обществом «КапиталИнвест» размера налоговой обязанности путем совершения действий, не обусловленных разумными экономическими причинами или целями делового характера, так и доводов общества «КапиталИнвест» об объективной связи понесенных им расходов по приобретению здания с последующим его использованием в предпринимательских целях.

Наличие или отсутствие разумных экономических или иных причин (деловой цели) в действиях налогоплательщика устанавливается судом с учетом оценки доказательств о его намерениях получить экономический эффект в результате реальной предпринимательской или иной экономической деятельности.

Суды отказывают в признании обоснованности получения налоговой выгоды, если установлено, что главной целью, преследуемой налогоплательщиком, являлось возмещение налога на добавленную стоимость при отсутствии намерения осуществлять названную деятельность.

Ввиду косвенного характера налога на добавленную стоимость неуплата участниками сделок, связанных с куплей-продажей здания, данного налога в бюджет является признаком, который также мог привести суды к выводу о наличии у общества «КапиталИнвест» цели уклонения от налогообложения и необоснованного возмещения налога из бюджета в результате согласованных действий хозяйствующих субъектов.

Такое уклонение требует подтверждения доказательствами, касающимися наличия согласованных с обществом «КапиталИнвест» действий предыдущих собственников здания (обществ «Мострансэкспедиция» и «СкладСтройСервис»), связанных с последовательной продажей здания за непродолжительный период, достоверностью отражения в налоговой отчетности указанными собственниками здания операций с этим имуществом, неуплатой налога на добавленную стоимость в бюджет контрагентом общества «КапиталИнвест» по сделке купли-продажи здания.

Налоговая выгода могла бы быть признана судами необоснованной применительно к пункту 10 постановления Пленума № 53, если было бы доказано, что общество «КапиталИнвест» действовало без должной осмотрительности и осторожности и ему должно было быть известно о наличии налоговых правонарушений, допущенных обществом «СкладСтройСервис» в связи с продажей здания, в частности в силу отношений взаимозависимости, определяемой в соответствии со статьей 20 Кодекса, или аффилированности.

Согласно части 1 статьи 65 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации обязанность доказывания этих обстоятельств возлагается на инспекцию.

В данном случае какой-либо зависимости обществ «КапиталИнвест» и «Техник-Телепорт» с иными лицами, упоминаемыми инспекцией в ее решениях, не установлено. Денежные средства, поступившие обществу «КапиталИнвест» в виде дополнительного вклада в уставный капитал, являются его собственными средствами, использованы для приобретения здания в целях осуществления предпринимательской деятельности, связанной со сдачей в аренду складских помещений, то есть для совершения операций, признаваемых объектом обложения налогом на добавленную стоимость.

Эти обстоятельства подтверждают доводы общества «КапиталИнвест» о намерении получить положительный экономический эффект в результате осуществления реальной предпринимательской деятельности и указывают на действительную цель сделки по приобретению здания. Доказательств, опровергающих доводы общества, инспекцией не представлено.

Использование обществом «КапиталИнвест» в расчетах за здание денежных средств, поступивших в его уставный капитал в виде дополнительных вкладов, не препятствует применению налоговых вычетов по налогу на добавленную стоимость в силу пункта 9 постановления Пленума № 53: обоснованность получения налоговой выгоды не может быть поставлена в зависимость от источника привлечения средств (использование заемных средств, эмиссия ценных бумаг, увеличение уставного капитала и т.п.).

Праву налогоплательщика (покупателя) на возмещение из бюджета сумм налога на добавленную стоимость корреспондирует обязанность налогоплательщика (продавца) по уплате названного налога в бюджет в денежной форме.

В результате проведения контрольных мероприятий инспекцией были получены из Инспекции Федеральной налоговой службы № 13 по городу Москве копии документов об отражении обществом «СкладСтройСервис» в налоговом учете операции по реализации здания.

Следовательно, заявленным обществом «КапиталИнвест» налоговым вычетам корреспондирует уплаченный обществом «СкладСтройСервис» налог на добавленную стоимость, определенный им в соответствии с правилами, предусмотренными главой 21 Кодекса.



При установлении данных обстоятельств необходимости выяснения источников происхождения денежных средств у общества «Техник-Телепорт», разместившего собственные векселя в целях привлечения денежных средств для внесения их в уставный капитал общества «КапиталИнвест», не имелось, поскольку по настоящему делу векселя не участвовали в расчетах по операциям, признаваемым объектом обложения налогом на добавленную стоимость.

Доводы судов апелляционной и кассационной инстанций о наличии вексельных схем и иных установленных по настоящему делу обстоятельств, обладающих признаками, внешне схожими с перечисленными в постановлении Пленума № 53, не свидетельствуют о групповых согласованных действиях различных хозяйствующих субъектов, направленных исключительно на возмещение обществом «КапиталИнвест» налога на добавленную стоимость из бюджета в отсутствие намерения осуществлять предпринимательскую деятельность, и не имеют правового значения для разрешения спора.

Приведенные названными судами в подтверждение получения обществом «КапиталИнвест» необоснованной налоговой выгоды доводы об арендной плате, размер которой ниже существующей на рынке города Москвы, и сопоставление выручки от аренды с затратами общества «КапиталИнвест» на приобретение здания являются некорректными, так как Кодексом для этих случаев предусмотрены иные последствия, не влияющие на применение налоговых вычетов по налогу на добавленную стоимость (статья 40 и пункт 1 статьи 154), упомянутые затраты носят единовременный характер, доходы же являются постоянными, рассчитанными на длительный срок.

Таким образом, общество «КапиталИнвест» понесло реальные затраты по возмездной сделке в целях систематического получения прибыли от использования имущества и было вправе претендовать на налоговые вычеты по налогу на добавленную стоимость. Установленные судами апелляционной и кассационной инстанций обстоятельства не могли быть квалифицированы в качестве доказательств получения обществом «КапиталИнвест» в нарушение положений главы 21 Кодекса необоснованной налоговой выгоды.

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 Двадцатого арбитражного апелляционного суда от 19.03.2009 и постановление Федерального арбитражного суда Центрального округа от 17.06.2009 по делу № А68-8174/07-355/13 Арбитражного суда Тульской области отменить.

Решение Арбитражного суда Тульской области от 14.08.2008 по указанному делу оставить без изменения.

*Председательствующий А.А. Иванов*

## **Уведомление о времени и месте рассмотрения материалов налоговой проверки**

Суды не исследовали представленные в дело доказательства с учетом доводов налогоплательщика о нарушении инспекцией существенных условий процедуры рассмотрения материалов налоговой проверки, выразившемся в его неуведомлении о времени и месте рассмотрения материалов проверки, а также доводов инспекции о направлении извещения о времени и месте рассмотрения материалов налоговой проверки по надлежащему адресу налогоплательщика.

Вынесение решения инспекции по результатам рассмотрения материалов налоговой проверки без извещения налогоплательщика о времени и месте их рассмотрения является нарушением положений пункта 14 статьи 101 Налогового кодекса Российской Федерации, влекущим безусловную отмену такого решения.

### **ПОСТАНОВЛЕНИЕ**

#### **Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации**

**№ 14458/09**

**Москва, 25 февраля 2010 г.**

Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в составе:

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

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

рассмотрел заявление общества с ограниченной ответственностью «Ювента» о пересмотре в порядке надзора решения Арбитражного суда города Санкт-Петербурга и Ленинградской области от 25.03.2009 по делу № А56-21893/2008, постановления Тринадцатого арбитражного апелляционного суда от 24.06.2009 и постановления Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 21.09.2009 по тому же делу.

В заседании приняли участие представители:

от заявителя — общества с ограниченной ответственностью «Ювента» — Бурлаченко Р.В., Серова А.А.;

от Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 17 по городу Санкт-Петербургу — Голос В.Ю., Овчар О.В., Петроченков А.Н., Хвощенко М.П.

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

По результатам камеральной налоговой проверки уточненной налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость за декабрь 2007 года, представленной обществом с ограниченной ответственностью «Ювента» (далее — общество), Межрайонной инспекцией Федеральной налоговой службы № 17 по городу Санкт-Петербургу (далее — инспекция) 17.06.2008 вынесены решения № 22/30 «О привлечении налогоплательщика (налогового агента) к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения по результатам камеральной налоговой проверки» и № 600 «Об отказе в возмещении сумм налога на добавленную стоимость» (далее — решения инспекции).

Общество обратилось в Арбитражный суд города Санкт-Петербурга и Ленинградской области с заявлением о признании недействительными решений инспекции, ссылаясь на ошибочность содержащихся в них выводов и допущенные инспекцией нарушения при камеральной налоговой проверке общества и вынесении упомянутых решений.

В качестве второго ответчика к участию в деле привлечена Межрайонная инспекция Федеральной налоговой службы № 25 по городу Санкт-Петербургу, в которой общество в настоящее время состоит на налоговом учете.

Решением Арбитражного суда города Санкт-Петербурга и Ленинградской области от 25.03.2009 в удовлетворении заявленного требования отказано.

Постановлением Тринадцатого арбитражного апелляционного суда от 24.06.2009 решение суда первой инстанции оставлено без изменения.

Федеральный арбитражный суд Северо-Западного округа постановлением от 21.09.2009 названные судебные акты оставил без изменения.

Признавая оспариваемые решения инспекции соответствующими Налоговому кодексу Российской Федерации (далее — Кодекс), суды трех инстанций согласились с ее выводами о наличии в действиях общества направленности на получение необоснованной налоговой выгоды.

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 неправильное применение судами норм права.

В отзыве на заявление инспекция просит оставить упомянутые 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 обжалуемые судебные акты подлежат отмене, дело — направлению на новое рассмотрение в суд первой инстанции по следующим основаниям.

Согласно статье 101 Кодекса рассмотрение акта проверки и других материалов налоговой проверки, в ходе которой были выявлены нарушения законодательства о налогах и сборах, а также представленных проверяемым лицом письменных возражений по указанному акту завершается вынесением решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения либо об отказе в привлечении к ответственности.

Федеральным законом от 27.07.2006 № 137-ФЗ «О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с осуществлением мер по совершенствованию налогового администрирования» (далее — Федеральный закон № 137-ФЗ) в статью 101 Кодекса внесены изменения, вступившие в силу с 01.01.2007.

В соответствии с пунктом 14 статьи 101 Кодекса (в редакции Федерального закона № 137-ФЗ) несоблюдение должностными лицами налоговых органов требований, установленных данным Кодексом, может служить основанием для отмены решения налогового органа вышестоящим налоговым органом или судом. Нарушение существенных условий процедуры рассмотрения материалов налоговой проверки является основанием для отмены вышестоящим налоговым органом или судом решения налогового органа о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решения об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения. К таким существенным условиям относится обеспечение возможности лица, в отношении которого проводилась проверка, участвовать в процессе рассмотрения материалов налоговой проверки лично и (или) через своего представителя и обеспечение возможности налогоплательщика представить объяснения.

Рассматривая настоящее дело, суды надлежащим образом не исследовали представленные доказательства с учетом доводов общества о нарушении инспекцией существенных условий процедуры рассмотрения материалов налоговой проверки, выразившемся в неуведомлении общества о времени и месте рассмотрения материалов налоговой проверки, а также доводов инспекции о соблюдении ею требований указанных норм при извещении общества о времени и месте рассмотрения материалов налоговой проверки.

Как видно из материалов дела, при обращении с заявлением в суд первой инстанции, а также на апелляционной и кассационной стадиях рассмотрения данного дела общество указывало на то, что представленные инспекцией копии почтовой квитанции о приеме почтовых отправлений от 23.05.2008 серии 194156-88 № 01936 и списка внутренних почтовых отправлений из инспекции от 23.05.2008 свидетельствуют о направлении инспекцией извещения о времени и месте рассмотрения материалов налоговой проверки от 22.05.2008 № 22/18136 (далее — извещение о времени и месте рассмотрения материалов налоговой проверки) по адресу: город Санкт-Петербург, проспект Энгельса, дом 156.

Согласно учредительным документам юридическим адресом общества на тот момент являлся следующий адрес: город Санкт-Петербург, проспект Энгельса, дом 156, корпус 1.

В постановлении суда кассационной инстанции эти доводы общества отвергнуты на основании анализа копий почтовой квитанции и списка внутренних почтовых отправлений, оцененных судом в качестве надлежащего доказательства уведомления общества о времени и месте рассмотрения материалов налоговой проверки. Между тем в адресе, отраженном в списке внутренних почтовых отправлений, направленных инспекцией, не указан корпус дома.

В соответствии с пунктом 22 Правил оказания услуг почтовой связи, утвержденных постановлением Правительства Российской Федерации от 15.04.2005 № 221 (далее — Правила оказания услуг почтовой связи), на почтовых отправлениях отправителем указываются точные адреса отправителя и адресата. Инспекция утверждает, что извещение о времени и месте рассмотрения материалов налоговой проверки было ею направлено по надлежащему адресу общества. Данные обстоятельства судом не проверены.

В ходе судебного разбирательства инспекция приводила доводы о том, что извещение о времени и месте рассмотрения материалов налоговой проверки направлялось заказным письмом с уведомлением о вручении почтового отправления, однако в материалах дела этот документ отсутствует. Из судебных актов также не следует, что уведомление о вручении почтового отправления представлялось инспекцией на обозрение суду.

Выяснение данных обстоятельств имеет существенное значение для рассмотрения настоящего дела в силу приведенных правовых норм.

Кроме того, суд кассационной инстанции счел недоказанным обществом получение им извещения о времени и месте рассмотрения материалов налоговой проверки. Тем самым суд освободил инспекцию от обязанности доказывания соблюдения ею процедуры рассмотрения материалов налоговой проверки и вынесения решений в нарушение положений, содержащихся в части 5 статьи 200 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, согласно которым обязанность доказывания соответствия оспариваемого ненормативного правового акта закону или иному нормативному правовому акту, законности принятия оспариваемого решения, совершения оспариваемых действий (бездействия), а также обстоятельств, послуживших основанием для принятия оспариваемого акта, решения, совершения оспариваемых действий (бездействия), возлагается на орган или лицо, которые приняли акт, решение или совершили действия (бездействие).

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

Дело подлежит направлению на новое рассмотрение в суд первой инстанции.

При новом рассмотрении дела суду следует учесть изложенное в настоящем постановлении, проверить обоснованность заявления общества, дать оценку его доводам о допущенных инспекцией нарушениях процедуры рассмотрения материалов налоговой проверки. Кроме того, подлежат проверке доводы инспекции о направ-

лении извещения о времени и месте рассмотрения материалов налоговой проверки по надлежащему адресу общества, в том числе суду надлежит выяснить, получено ли инспекцией уведомление о вручении спорного почтового отправления.

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 города Санкт-Петербурга и Ленинградской области от 25.03.2009 по делу № А56-21893/2008, постановление Тринадцатого арбитражного апелляционного суда от 24.06.2009 и постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 21.09.2009 по тому же делу отменить.

Дело направить на новое рассмотрение в Арбитражный суд города Санкт-Петербурга и Ленинградской области.

*Председательствующий А.А. Иванов*

## База по налогу на прибыль организаций

Вывод судов о неправомерном отнесении обществом затрат на строительство (бурение) поисковой скважины при проведении геологоразведочных работ к расходам, уменьшающим налоговую базу по налогу на прибыль 2004 года, не соответствует положениям статей 253, 261, 325 Налогового кодекса Российской Федерации.

### **ПОСТАНОВЛЕНИЕ Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 14754/09 Москва, 9 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., Витрянского В.В., Вышняк Н.Г., Завьяловой Т.В., Иванниковой Н.П., Исайчева В.Н., Козловой О.А., Никифорова С.Б., Першутова А.Г., Сарбаша С.В., Слесарева В.Л., Юхнея М.Ф. —

рассмотрел заявление общества с ограниченной ответственностью «ЛукБелОйл» о пересмотре в порядке надзора решения Арбитражного суда Саратовской области от 13.03.2009 по делу № А57-22443/08, постановления Двенадцатого арбитражного апелляционного суда от 03.06.2009 и постановления Федерального арбитражного суда Поволжского округа от 02.09.2009 по тому же делу.

В заседании приняли участие представители:

от заявителя — общества с ограниченной ответственностью «ЛукБелОйл» — Власов А.Ю., Фонарьков К.В., Черноморец О.Н.;

от Инспекции Федеральной налоговой службы по Октябрьскому району города Саратова — Смирнов С.Л., Тюфтий Д.Г.;

от Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам по Саратовской области — Ерохова-Пшеничная Н.Н., Смирнов С.Л.

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

По итогам выездной налоговой проверки правильности исчисления и уплаты обществом с ограниченной ответственностью «ЛукБелОйл» (далее — общество) налогов за 2004—2006 годы Инспекцией Федеральной налоговой службы по

Октябрьскому району города Саратова (далее — инспекция) вынесено решение от 30.09.2008 № 0061 (далее — решение инспекции, решение), которым обществу доначислены налоги, в том числе 10 329 207 рублей налога на прибыль, начислены соответствующие пени и штраф.

Основанием для вынесения решения явился вывод инспекции о необоснованном отнесении обществом к расходам, учитываемым при исчислении налога на прибыль, затрат на освоение природных ресурсов: 41 827 728 рублей в 2004 году на проведение работ по строительству (бурению) скважины № 2 на Западно-Гурьяновской площади Ровенского лицензионного участка с целью разведки месторождения (залежи) нефти и газа и 1 210 633 рублей в 2006 году на проведение демонтажа бурового станка. При этом инспекция исходила из того, что общество неправомерно воспользовалось порядком, предусмотренным пунктом 4 статьи 261 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — Кодекс), и учло 41 827 728 рублей затрат в течение 2004 года, полагая, что такие затраты подлежали учету в 2002–2003 годах по мере завершения отдельных этапов работ. Затраты в 2006 году, по мнению инспекции, завышены обществом на 1 210 633 рубля в нарушение требований пункта 2 статьи 261 Кодекса.

Не согласившись с решением инспекции, общество обратилось в Арбитражный суд Саратовской области с заявлением о признании его недействительным.

Решением Арбитражного суда Саратовской области от 13.03.2009 решение инспекции признано недействительным частично, в том числе в отношении доначисления 214 745 рублей налога на прибыль, начисления соответствующих пеней и штрафа по эпизоду завышения расходов на освоение природных ресурсов в 2006 году, в признании недействительным решения инспекции по эпизоду завышения таких расходов в 2004 году отказано.

Постановлением Двенадцатого арбитражного апелляционного суда от 03.06.2009 решение суда первой инстанции изменено в части отказа обществу в удовлетворении требования о признании недействительным решения инспекции по эпизоду доначисления налога на добавленную стоимость в сумме 46 370 рублей и начисления 14 285 рублей пеней по налогу на доходы физических лиц. Требование общества в указанной части удовлетворено. В остальной части решение суда первой инстанции оставлено без изменения, в том числе по эпизоду завышения обществом расходов на освоение природных ресурсов в 2004 году на проведение работ по строительству (бурению) скважины № 2 Западно-Гурьяновской площади и начисления соответствующих сумм налога на прибыль, пеней и штрафа.

Федеральный арбитражный суд Поволжского округа постановлением от 02.09.2009 названные судебные акты оставил без изменения.

В заявлении, поданном в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации, о пересмотре решения суда первой инстанции и постановлений судов апелляционной и кассационной инстанций в порядке надзора общество просит их отменить по эпизоду исключения из состава расходов 2004 года затрат по строительству (бурению) скважины № 2 Западно-Гурьяновской площади, ссылаясь на неправильное применение судами норм права.



В отзыве на заявление инспекция просит оставить указанные судебные акты без изменения, считая их законными, обоснованными, а содержащиеся в них выводы — соответствующими материалам дела.

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 по следующим основаниям.

Как установлено инспекцией в ходе выездной налоговой проверки, общество в 2002–2003 годах производило геологоразведочные работы по поиску нефти и газа на Западно-Гурьяновской площади Ровенского участка с осуществлением строительства (бурения) поисковой скважины № 2 (далее — скважина № 2). По результатам проведенных исследований по поиску и оценке полезных ископаемых было получено заключение о бесперспективности поискового объекта для промышленного использования и невозможности дальнейшего использования скважины по геологическим причинам, поэтому общество приняло решение о прекращении поисковых работ и ликвидации скважины.

Поскольку акт о ликвидации скважины № 2 с участием представителей Управления Средне-Волжского округа Госгортехнадзора России был составлен 29.12.2003, общество, исходя из положений статей 261 и 325 Кодекса, учитывало расходы по строительству (бурению) указанной скважины равномерно в течение 12 месяцев начиная с 01.01.2004.

Инспекция посчитала, что примененный обществом порядок учета расходов по строительству (бурению) скважины № 2 согласно пункту 4 статьи 261 Кодекса допустим только в отношении разведочных скважин, а общество производило работы по поиску месторождения (залежи) полезных ископаемых с использованием поисковой скважины.

Суды признали позицию инспекции обоснованной и, отклоняя требование общества о признании недействительным ее решения в этой части, указали, что общество неправомерно учло в 2004 году 41 827 728 рублей затрат по строительству (бурению) бесперспективной скважины, завысив имевшийся у него убыток. Как следствие этого, общество допустило занижение налоговой базы по налогу на прибыль в последующем налоговом периоде 2006 года.

Довод общества о том, что примененный им метод учета затрат в 2004 году соответствует порядку, предусмотренному пунктом 3 статьи 261 Кодекса, отклонен судом по тому основанию, что общество не подтвердило факта направления уведомления территориальному подразделению Федерального управления государственным фондом недр о прекращении дальнейших геолого-поисковых работ в связи с их бесперспективностью. Суды признали такое уведомление обязательным условием, дающим обществу право отнести затраты по строительству (бурению) скважины к расходам 2004 года.

Однако судами при рассмотрении данного дела не учтены такие обстоятельства.

Из статьи 252 Кодекса следует, что в целях исчисления налога на прибыль налогоплательщик уменьшает полученные доходы на сумму произведенных расходов (за исключением расходов, указанных в статье 270 Кодекса). При этом расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты, осуществленные (понесенные) налогоплательщиком.

Расходы в зависимости от их характера, а также условий осуществления и направления деятельности подразделяются на расходы, связанные с производством и реализацией, и внереализационные расходы (пункт 2 статьи 252 Кодекса).

Статьей 253 Кодекса определено, что к расходам, связанным с производством и реализацией, относятся расходы на освоение природных ресурсов.

Согласно пункту 1 статьи 261 Кодекса в расходы на освоение природных ресурсов включаются, в частности, расходы на поиск и оценку месторождений полезных ископаемых (включая аудит запасов), разведку полезных ископаемых.

Следовательно, затраты на осуществление всех работ, непосредственно связанных с поиском и разведкой месторождений (залежей) нефти и газа, относятся к расходам на освоение природных ресурсов.

Порядок проведения работ по поиску, разведке, оценке и разработке нефти и газа определены Временным положением об этапах и стадиях геологоразведочных работ на нефть и газ (далее — Положение), утвержденным приказом Министерства природных ресурсов Российской Федерации от 07.02.2001 № 126 (далее — приказ Минприроды № 126).

Из указанного Положения следует, что поисково-оценочные и разведочные работы являются стадиями (этапами) геологоразведочного процесса.

При этом на каждой из этих стадий применяется бурение соответствующих скважин.

Согласно классификации скважин, приведенной в приложении 2 к приказу Минприроды № 126, скважины подразделяются на опорные, структурные, поисково-оценочные, разведочные, эксплуатационные и другие в зависимости от цели, для которой они используются на определенной стадии работ. Однако все эти скважины бурятся в рамках работ геологоразведочного процесса, а следовательно, затраты на строительство (бурение) любых скважин относятся к расходам на освоение природных ресурсов.

Порядок ведения налогового учета расходов на освоение природных ресурсов регламентирован статьей 325 Кодекса, исходя из которой в случае, если расходы налогоплательщика, осуществленные в составе расходов на освоение природных ресурсов, непосредственно связаны со строительством объектов (в том числе скважин), которые в дальнейшем по решению налогоплательщика могут стать постоянно эксплуатируемыми объектами основных средств, такие расходы подлежат учету при начислении сумм амортизации этих объектов основных средств (пункт 4 названной статьи). В остальных случаях расходы на освоение природных ресурсов

относятся к расходам, уменьшающим налоговую базу по налогу на прибыль, по правилам статьи 261 Кодекса.

В частности, в силу абзаца седьмого пункта 3 статьи 325 Кодекса в случае, если осваиваемый участок (часть территории осваиваемого участка) признается налогоплательщиком бесперспективным либо продолжение его освоения признается нецелесообразным, суммы расходов, осуществленных по освоению данного участка, включаются в состав прочих расходов в общем порядке, предусмотренном статьей 261 Кодекса.

Суды согласились с доводом инспекции о том, что затраты на строительство (бурение) скважины № 2 подлежали учету в 2002–2003 годах по правилам пункта 2 статьи 261 Кодекса по мере окончания каждого этапа таких работ.

Однако, как следует из приложения 2 к приказу Минприроды № 126, поисково-оценочные, разведочные скважины проектируются с учетом возможности использования их в дальнейшем для эксплуатации залежей нефти и газа, то есть в качестве основных средств.

Исходя из пункта 4 статьи 325 Кодекса затраты, связанные со строительством скважины, которая может стать эксплуатируемым объектом основных средств, не могут учитываться по мере окончания каждого из этапов названных работ.

Анализ положений статей 261, 325 Кодекса в их взаимосвязи дает основания полагать, что расходы по строительству (бурению) любой из указанных скважин не могут быть приняты к уменьшению налогооблагаемой прибыли ранее установления факта бесперспективности этих работ или непродуктивной эксплуатации скважины и принятия налогоплательщиком решения о прекращении работ и ликвидации скважины.

Следовательно, вывод судов о том, что затраты по строительству (бурению) скважины № 2 подлежали учету в 2002–2003 годах, является ошибочным.

В материалах дела имеется копия письма общества от 08.12.2003 № 01-03/328, направленного Главному управлению природных ресурсов и охраны окружающей среды Минприроды России по Саратовской области, содержащего информацию о прекращении работ на поисковой скважине № 2 в связи с ее бесперспективностью и нецелесообразностью использования скважины в качестве эксплуатационной.

Материалы дела свидетельствуют также о том, что Управление Росприроднадзора по Саратовской области, в настоящее время осуществляющее функции территориального органа управления Федеральной службы по надзору в сфере природопользования, а также Управление по недропользованию по Саратовской области в ответ на запрос инспекции подтвердили факт прекращения обществом в декабре 2003 года работ по поисковому бурению на скважине № 2 ввиду их бесперспективности и ликвидации скважины.

При названных обстоятельствах оспариваемые судебные акты об отказе обществу в признании недействительным решения инспекции в части исключения из со-

става расходов 2004 года затрат по строительству (бурению) скважины № 2 и начисления к уплате в связи с этим соответствующих сумм налога на прибыль, пеней и штрафа 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.

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 Саратовской области от 13.03.2009 по делу № А57-22443/08, постановление Двенадцатого арбитражного апелляционного суда от 03.06.2009 и постановление Федерального арбитражного суда Поволжского округа от 02.09.2009 по тому же делу в части отказа в удовлетворении требования общества с ограниченной ответственностью «ЛукБелОйл» о признании недействительным решения Инспекции Федеральной налоговой службы по Октябрьскому району города Саратова от 30.09.2008 № 0061 по эпизоду исключения инспекцией из расходов, уменьшающих налоговую базу при исчислении налога на прибыль за 2004 год, затрат общества на строительство (бурение) скважины № 2 Западно-Гурьяновской площади Ровенского лицензионного участка отменить.

Решение инспекции в указанной части признать недействительным.

В остальной части названные судебные акты оставить без изменения.

*Председательствующий А.А. Иванов*

## **База по налогу на прибыль по операциям с ценными бумагами**

В целях исчисления налога на прибыль налогоплательщик учитывает фактическую цену реализации ценной бумаги, если на день ее продажи на внебиржевом рынке биржей зарегистрирована хотя бы одна сделка с ценной бумагой этой же категории и фактическая цена реализации оказалась не ниже цены, зарегистрированной на бирже.

### **ПОСТАНОВЛЕНИЕ**

#### **Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации**

**№ 14965/09**

**Москва, 9 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., Вышняк Н.Г., Завьяловой Т.В., Иванниковой Н.П., Исайчева В.Н., Козловой О.А., Нешатаевой Т.Н., Першутова А.Г., Сарбаша С.В., Тумаркина В.М., Юхнея М.Ф. —

рассмотрел заявление закрытого акционерного общества «Коммерческий банк «Ситибанк» о пересмотре в порядке надзора постановления Тринадцатого арбитражного апелляционного суда от 21.05.2009 и постановления Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 28.08.2009 по делу № А56-34548/2007 Арбитражного суда города Санкт-Петербурга и Ленинградской области.

В заседании приняли участие представители:

от заявителя — закрытого акционерного общества «Коммерческий банк «Ситибанк» — Романчук Т.А., Сосновский С.А., Сыромятникова Е.В.;

от Межрегиональной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам № 9 — Кокоев А.В., Уткина В.М., Хурда П.А.

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

Межрегиональной инспекцией Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам № 9 (далее — инспекция) по результатам выездной налоговой проверки закрытого акционерного общества «Коммерческий банк «Ситибанк» (далее — банк) за период с 01.01.2004 по 31.12.2005 принято решение от 03.09.2007 № 14-21/6 о привлечении банка к ответственности за совершение налогового правонарушения (далее — решение инспекции).

Банк обратился в Арбитражный суд города Санкт-Петербурга и Ленинградской области с заявлением о признании недействительными пунктов 1.1, 1.3, 3.1 и 5.3 решения инспекции в части доначисления 62 497 687 рублей налога на прибыль, начисления на указанную сумму 7 589 590 рублей пеней и привлечения к налоговой ответственности, предусмотренной пунктом 1 статьи 122 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — Кодекс), в виде взыскания 12 499 539 рублей штрафа по налогу на прибыль, 29 534 рублей штрафа по единому социальному налогу и 4750 рублей штрафа, установленного пунктом 1 статьи 126 Кодекса, за непредставление налоговому органу сведений, необходимых для осуществления налогового контроля по налогу на доходы физических лиц.

Решением Арбитражного суда города Санкт-Петербурга и Ленинградской области от 16.11.2007 требования банка удовлетворены.

Постановлением Тринадцатого арбитражного апелляционного суда от 12.03.2008 решение суда первой инстанции оставлено без изменения.

Федеральный арбитражный суд Северо-Западного округа постановлением от 01.08.2008 решение суда первой инстанции и постановление суда апелляционной инстанции в части признания недействительным пункта 1.1 решения инспекции по эпизоду уменьшения налогооблагаемой прибыли за 2004 год в размере убытка от реализации ценных бумаг отменил, в отмененной части дело передал на новое рассмотрение в суд первой инстанции, в остальной части судебные акты оставил без изменения.

При новом рассмотрении дела банк уточнил заявленные требования и просил признать недействительным пункт 1.1 решения инспекции в части доначисления 11 990 449 рублей налога на прибыль, начисления на указанную сумму пеней и привлечения к налоговой ответственности в виде взыскания соответствующего штрафа.

Банк, являясь профессиональным участником рынка ценных бумаг, посредством электронной торговой системы Bloomberg и расчетно-клиринговой системы Euroclear продал 12.05.2004 на внебиржевом рынке иностранным компаниям Citigroup Global Markets Limited, Salomon и Standart Bank облигации внешнего облигационного займа Российской Федерации, которым присвоен международный идентификационный код ценной бумаги XS0114288789 (далее — еврооблигации).

Продажа еврооблигаций осуществлялась банком по следующим ценам за 1000 единиц: 875, 900 долларов США и 911,25 доллара США (по сделке № 9305), 870, 875 и 877 долларов США (по сделке № 9344), 870, 875 долларов США и 877,5 доллара США (по сделке № 9352).

При расчете налоговой базы по налогу на прибыль банк учитывал фактические цены продажи еврооблигаций. Доходы банка составили 131 782 108 рублей (по сделке № 9305), 177 243 805 рублей (по сделке № 9344), 254 075 373 рубля (по сделке № 9352). По данным операциям с ценными бумагами у банка возник убыток 20 827 324 рубля, так как цена приобретения еврооблигаций превысила цену реализации.

Инспекцией проведена проверка фактических цен реализации банком еврооблигаций на соответствие рыночным ценам, учитываемым при определении налоговой базы по налогу на прибыль, применительно к положениям статьи 274 Кодекса. В этих целях ею была использована информация, размещенная в сети Интернет на сайте [www.micex.ru](http://www.micex.ru) закрытого акционерного общества «Московская межбанковская валютная биржа» (далее — биржа), осуществляющего профессиональную деятельность по организации торговли ценными бумагами, согласно которой на дату продажи банком еврооблигаций (на 12.05.2004) на бирже зарегистрирована только одна сделка с указанными ценными бумагами: еврооблигации проданы по цене 850 долларов США за 1000 единиц.

По мнению инспекции, при наличии на бирже только одной зарегистрированной сделки с еврооблигациями интервал цен по этим ценным бумагам отсутствует, поскольку минимальная и максимальная цены продаж совпадают, поэтому для определения рыночной цены еврооблигаций, реализованных банком на внебиржевом рынке, необходимо учитывать результаты ближайших торгов, на которых биржа зарегистрировала не менее двух сделок с еврооблигациями, в течение последних 12 месяцев до дня совершения банком сделок. Финансовый результат должен определяться на основании пункта 5 статьи 280 Кодекса исходя из минимальной цены сделок с еврооблигациями данного выпуска на дату регистрации биржей двух или более сделок.

Ближайшие торги, на которых биржей зарегистрированы две сделки с еврооблигациями, состоялись 15.04.2004. В указанный торговый день наименьшая цена продажи еврооблигаций составила 960 долларов США, наибольшая — 967,5 доллара США.

Инспекцией в целях исчисления налога на прибыль принята в качестве рыночной цены минимальная цена реализации еврооблигаций на бирже 15.04.2004, определен доход банка по сделке № 9305 в размере 139 133 760 рублей, по сделке № 9344 — 194 787 264 рубля, по сделке № 9352 — 279 141 120 рублей и доначислен налог на прибыль в размере 11 990 449 рублей.

Решением Арбитражного суда города Санкт-Петербурга и Ленинградской области от 17.02.2009 требования банка удовлетворены.

Суд признал обоснованным определение банком налоговой базы по налогу на прибыль исходя из фактических цен реализации ценных бумаг.

Постановлением Тринадцатого арбитражного апелляционного суда от 21.05.2009 решение суда первой инстанции отменено, в отмененной части в удовлетворении заявленных требований отказано.

Федеральный арбитражный суд Северо-Западного округа постановлением от 28.08.2009 постановление суда апелляционной инстанции оставил без изменения.

Суды апелляционной и кассационной инстанций признали выводы инспекции правильными, поскольку из информации о результатах торгов на бирже от 12.05.2004 интервал цен не усматривается (интервал цен по биржевой сделке равен нулю).

В заявлении, поданном в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации, о пересмотре в порядке надзора постановлений судов апелляционной инстанции от 21.05.2009 и кассационной инстанции от 28.08.2009 банк просит их отменить как нарушающие единообразие в толковании и применении арбитражными судами норм права, решение суда первой инстанции от 17.02.2009 оставить без изменения.

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

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

Согласно пунктам 1 и 15 статьи 274 Кодекса налоговой базой по налогу на прибыль признается денежное выражение прибыли, подлежащей налогообложению. Особенности определения налоговой базы по операциям с различными ценными бумагами изложены в статье 280 Кодекса.

Исходя из содержания пункта 5 статьи 280 Кодекса рыночной ценой ценных бумаг признается фактическая цена их реализации, если эта цена находится в интервале между минимальной и максимальной ценами сделок (далее — интервал цен) с названной ценной бумагой, зарегистрированной организатором торговли на рынке ценных бумаг на дату совершения соответствующей сделки.

В случае совершения сделки через организатора торговли под датой совершения сделки следует понимать дату проведения торгов, на которых сделка с ценной бумагой была заключена.

При реализации ценной бумаги вне организованного рынка ценных бумаг датой совершения сделки считается дата определения всех существенных условий передачи ценной бумаги, то есть дата подписания договора.

Если по одной и той же ценной бумаге сделки на указанную дату совершались через двух и более организаторов торговли на рынке ценных бумаг, то налогоплательщик вправе самостоятельно выбрать организатора торговли, значения интервала цен которого будут использованы для целей налогообложения.

При отсутствии информации об интервале цен у организаторов торговли на рынке ценных бумаг на дату совершения сделки налогоплательщик принимает интервал цен при реализации этих ценных бумаг по данным организаторов торговли на рынке ценных бумаг 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.

При соблюдении налогоплательщиком такого порядка фактическая цена реализации или иного выбытия ценных бумаг, находящаяся в соответствующем интервале цен, принимается для целей налогообложения в качестве рыночной цены.



В случае реализации ценных бумаг по цене ниже минимальной цены сделок на организованном рынке ценных бумаг при определении финансового результата принимается минимальная цена сделки на организованном рынке ценных бумаг.

Пункт 5 статьи 280 Кодекса устанавливает особенности налогообложения ценных бумаг, признаваемых в силу пункта 3 указанной статьи Кодекса обращающимися на рынке ценных бумаг.

Организованный рынок ценных бумаг — это сфера обращения ценных бумаг на торгах фондовых бирж или иных организаторов торговли на рынке ценных бумаг.

Поскольку на организованном рынке ценных бумаг формируется рыночная цена, налогоплательщик, осуществивший продажу ценных бумаг вне названного рынка, учитывает для целей налогообложения в качестве рыночной цены фактическую цену их реализации, если на дату совершения им сделок фактическая цена продажи ценных бумаг оказалась не ниже минимальной цены сделок с такими же ценными бумагами, зарегистрированными организаторами торгов на ту же дату независимо от количества биржевых сделок.

Налогоплательщик соотносит фактическую цену реализации ценных бумаг с интервалом цен по данным организаторов торгов на рынке ценных бумаг на дату ближайших торгов, состоявшихся до дня совершения налогоплательщиком соответствующей сделки вне организованного рынка ценных бумаг, лишь в случае отсутствия у организаторов торгов информации о сделках с ценными бумагами этой же категории на день продажи налогоплательщиком ценных бумаг на внебиржевом рынке.

В таком случае для целей налогообложения принимается минимальная цена сделок на организованном рынке ценных бумаг, если налогоплательщик реализовал ценные бумаги по цене ниже минимальной цены, о которой упоминается в пункте 5 статьи 280 Кодекса.

Статья 9 Федерального закона от 22.04.1996 № 39-ФЗ «О рынке ценных бумаг» обязывает организаторов торговли на рынке ценных бумаг раскрывать информацию о результатах торговых сессий, дате и времени заключения сделки, наименовании ценных бумаг, являющихся предметом сделки, количестве ценных бумаг, цене одной ценной бумаги.

Профессиональные участники рынка ценных бумаг, осуществляющие деятельность по организации торговли в Российской Федерации, на основании Положения о деятельности по организации торговли на рынке ценных бумаг, утвержденного постановлением Федеральной комиссии по рынку ценных бумаг от 26.12.2003 № 03-54/пс, раскрывают информацию, в частности, о совершенных в течение торгового дня сделках по каждой ценной бумаге (раздельно по рыночным и иным сделкам), общем количестве сделок, наибольшей цене одной ценной бумаги (срочной сделки) и наименьшей цене одной ценной бумаги (срочной сделки). Соответствующая информация размещается организатором торгов на своем сайте в сети Интернет.

Размещение информации о максимальной и минимальной ценах сделок с ценными бумагами, цене одной ценной бумаги предусмотрено также в Порядке раскрытия информации о торгах в секции фондового рынка Московской межбанковской валютной биржи, утвержденном протоколом дирекции биржи от 15.05.2003 № 48.

На сайте биржи [www.micex.ru](http://www.micex.ru) в сети Интернет размещена информация о торгах с еврооблигациями, из которой следует, что биржей независимо от количества сделок, зарегистрированных в течение торгового дня, раскрываются показатели о минимальной и максимальной ценах сделок в процентах от номинала ценной бумаги.

Из этой информации также усматривается, что в отдельные торговые дни биржей зарегистрированы как одна сделка с еврооблигациями, так и несколько сделок с указанными ценными бумагами, реализованными по одной цене. Так, 14.07.2003 зарегистрировано две сделки, минимальная и максимальная цены которых совпали и составили 93 процента от номинала ценной бумаги; 15.07.2003 зарегистрировано четыре сделки с еврооблигациями, минимальная цена сделки совпала с максимальной и составила 92,5 процента от номинала ценной бумаги. Такие же совпадения имели место 26.11.2004 (две сделки), 28.01.2005 (три сделки), 19.05.2005 (две сделки).

Поскольку биржа, руководствуясь названными нормативными актами, раскрывает информацию как о минимальной, так и о максимальной ценах сделок независимо от количества сделок, то для целей применения статьи 280 Кодекса этой информации достаточно для вывода о наличии или отсутствии отклонений фактической цены реализации ценных бумаг на внебиржевом рынке от их рыночной цены, которые определяются путем сравнения фактической цены реализации ценных бумаг с соответствующими показателями как по нескольким биржевым сделкам, так и по одной биржевой сделке.

Указанные показатели являются информацией об интервале цен у организаторов торговли на рынке ценных бумаг, о которой упоминается в пункте 5 статьи 280 Кодекса.

В данном случае на торгах биржи 12.05.2004 зарегистрирована одна сделка с еврооблигациями, в отношении которой содержится, в частности, информация об объеме сделки (3000 единиц и 2550 долларов США), минимальной и максимальной ценах сделки в процентах от номинала (85 процентов).

Поскольку на день совершения сделок с еврооблигациями на внебиржевом рынке банк располагал информацией об их рыночной цене на организованном рынке ценных бумаг на ту же дату и фактическая цена продажи еврооблигаций (870 долларов США — 911,25 доллара США) превысила цену, зарегистрированную организатором торговли на рынке ценных бумаг (850 долларов США), инспекция не имела оснований для корректировки налоговой базы по налогу на прибыль, исходя из минимальной цены сделок, зарегистрированных 15.04.2004 на бирже.

При названных обстоятельствах оспариваемые судебные акты в силу пункта 1 статьи 304 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации подлежат

отмене 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 Тринадцатого арбитражного апелляционного суда от 21.05.2009 и постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 28.08.2009 по делу № А56-34548/2007 Арбитражного суда города Санкт-Петербурга и Ленинградской области отменить.

Решение Арбитражного суда города Санкт-Петербурга и Ленинградской области от 17.02.2009 по указанному делу оставить без изменения.

*Председательствующий А.А. Иванов*

## **Налоговая база при реализации имущественных прав на нежилые помещения**

Так как статья 155 Налогового кодекса Российской Федерации не предусматривает специального порядка определения налоговой базы при реализации имущественных прав на нежилые помещения, для таких случаев подлежит применению пункт 3 данной статьи, регулирующий вопросы определения налоговой базы при реализации имущественных прав на жилые дома, жилые помещения, гаражи и машино-места.

Поскольку налоговые органы не опровергли доводов общества о реальности произведенных им расходов и их связь с его предпринимательской деятельностью, правовых оснований для исключения сумм компенсаций, уплаченных контрагентам, из состава расходов общества не имелось.

---

### **ПОСТАНОВЛЕНИЕ Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 13640/09 Москва, 25 февраля 2010 г.**

Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в составе:

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

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

рассмотрел заявление общества с ограниченной ответственностью «Новострой» о пересмотре в порядке надзора решения Арбитражного суда Новосибирской области от 09.04.2009 по делу № А45-1139/2009-17/24, постановления Седьмого арбитражного апелляционного суда от 17.06.2009 и постановления Федерального арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 07.09.2009 по тому же делу.

В заседании приняли участие представители Управления Федеральной налоговой службы по Новосибирской области — Васин А.В., Овчар О.В., Соколов В.В., Хвощенко М.П.

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

Общество с ограниченной ответственностью «Новострой» (далее — общество) обратилось в Арбитражный суд Новосибирской области с заявлением о признании недействительными решения Инспекции Федеральной налоговой службы по Железнодорожному району города Новосибирска (далее — инспекция) от 22.10.2008 № 16-11/35, принятого по результатам выездной налоговой проверки

соблюдения обществом положений действующего налогового законодательства за 2005–2007 годы, а также решения Управления Федеральной налоговой службы по Новосибирской области (далее — управление) от 19.12.2008 № 576, отказавшего в удовлетворении апелляционной жалобы и утвердившего решение инспекции о доначислении обществу 6 669 152 рублей недоимки по налогу на прибыль, налогу на добавленную стоимость и налогу на доходы физических лиц, начислении 1 273 289 рублей 61 копейки пеней за несвоевременную уплату данных налогов, а также о привлечении его к налоговой ответственности в виде 1 336 334 рублей 80 копеек штрафа по пункту 1 статьи 122, статьям 123 и 126 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — Кодекс).

Решением Арбитражного суда Новосибирской области от 09.04.2009 (с учетом определения от 15.06.2009 об исправлении опечатки) требование общества удовлетворено в части.

Постановлением Седьмого арбитражного апелляционного суда от 17.06.2009 решение суда первой инстанции оставлено без изменения.

Федеральный арбитражный суд Западно-Сибирского округа постановлением от 07.09.2009 решение суда первой инстанции и постановление суда апелляционной инстанции оставил без изменения.

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

В отзывах на заявление инспекция и управление просят оставить оспариваемые судебные акты без изменения как соответствующие действующему законодательству.

Проверив обоснованность доводов, изложенных в заявлении, отзывах на него и выступлениях присутствующих в заседании представителей участвующего в деле лица, Президиум полагает, что заявление общества подлежит удовлетворению в силу следующего.

Основанием для доначисления 5 097 752 рублей налога на добавленную стоимость, начисления 960 700 рублей 93 копеек пеней и взыскания 1 010 550 рублей 40 копеек налоговых санкций послужил вывод инспекции о занижении обществом налоговой базы с операций по реализации имущественных прав (по уступке требований к застройщику о передаче нежилых помещений по договорам об инвестиционной деятельности).

По договорам об инвестиционной деятельности, заключенным в 2004–2007 годах между обществом (инвестором) и закрытым акционерным обществом «ОЛДВИ» (застройщиком), последний привлек денежные средства инвестора для реконструкции здания автовокзала и принял на себя обязательство по окончании строительства передать обществу в собственность соответствующие нежилые помещения, расположенные в этом здании.

В последующем общество (с согласия застройщика) передало свои права и обязанности по указанным договорам другим лицам — контрагентам, заключив с ними договоры об уступке прав требования (далее — договоры об уступке прав). При этом налог на добавленную стоимость с операций по уступке указанных требований к застройщику был исчислен обществом с налоговой базы, рассчитанной как разница между стоимостью переданных имущественных прав, определенной в договорах об уступке прав, и расходами на их приобретение, которые были понесены обществом как инвестором в рамках договоров об инвестиционной деятельности.

Не согласившись с данным порядком расчета в части учета расходов, инспекция доначислила обществу налог на добавленную стоимость, начислила пени и применила налоговые санкции.

Признавая правомерным доначисление обществу этого налога, исходя из стоимости переданных прав без учета понесенных обществом расходов, суды основывали свои выводы на положениях статей 153 и 155 Кодекса.

При передаче имущественных прав налоговая база определяется с учетом особенностей, предусмотренных главой 21 Кодекса (абзац пятый пункта 1 статьи 153 Кодекса).

Пунктом 3 статьи 155 Кодекса установлен порядок определения налоговой базы при передаче имущественных прав на жилые дома или жилые помещения, доли в жилых домах или жилых помещениях, гаражи или машино-места, согласно которому база определяется в виде разницы между стоимостью, по которой передаются имущественные права, с учетом налога и расходами на приобретение указанных прав.

Поскольку в отношении уступки требований о передаче нежилых помещений статьей 155 Кодекса подобных особенностей не установлено, суды сочли, что налоговая база по таким операциям подлежит определению в порядке, предусмотренном пунктом 2 статьи 153 Кодекса, то есть исходя из всех доходов налогоплательщика, связанных с расчетами по оплате переданных имущественных прав.

Данный вывод судов Президиум считает ошибочным по следующим основаниям.

В соответствии с подпунктом 1 пункта 1 статьи 146 Кодекса объектом обложения налогом на добавленную стоимость признается реализация товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации, в том числе реализация предметов залога и передача товаров (результатов выполненных работ, оказание услуг) по соглашению о предоставлении отступного или новации, а также передача имущественных прав.

Порядок определения налоговой базы установлен статьей 154 Кодекса только применительно к реализации товаров (работ, услуг) и имущества.

Вместе с тем особенности определения налоговой базы при передаче имущественных прав предусмотрены статьей 155 Кодекса, к числу которых отнесены случаи реализации имущественных прав на жилые дома, жилые помещения, гаражи и машино-места. Специального порядка определения налоговой базы для случаев реализации имущественных прав на нежилые помещения указанная статья Кодекса не устанавливает.

Однако имущественные права на недвижимое имущество и на имущество, перечисленное в пункте 3 статьи 155 Кодекса, отнесены к одному виду объектов гражданских прав и их правовой режим применительно к вопросам исчисления налога на добавленную стоимость в случае, если законодательство о налогах и сборах не установило исключений, должен определяться одинаково.

Данный вывод следует из положений статьи 3 Кодекса, согласно которой налоги и сборы должны иметь экономическое основание и не могут быть произвольными.

Следовательно, при реализации имущественных прав на нежилые помещения налоговая база подлежала определению в виде разницы между ценой реализации и ценой приобретения имущественных прав.

Учитывая изложенное, а также принимая во внимание то обстоятельство, что обществом был исчислен налог в указанном порядке, Президиум считает, что доначисление налога, начисление пеней и взыскание штрафа следует признать незаконным, требование общества в этой части подлежит удовлетворению.

Принимая решение о доначислении 995 040 рублей налога на прибыль, начислении 180 174 рублей 22 копеек пеней и взыскании 199 008 рублей налоговых санкций, инспекция исходила из отсутствия оснований для учета в составе внереализационных расходов сумм, уплаченных обществом контрагентам при расторжении договоров об уступке прав.

Как установлено судами и следует из материалов дела, общество 30.08.2005 заключило с Власовым О.И. договор об уступке прав, в силу которого приняло на себя обязательство передать ему права инвестора в отношении нежилых помещений площадью 230 кв. метров, подлежащих передаче обществу по договору от 30.08.2005 № 10-КП об инвестиционной деятельности, после исполнения Власовым О.И. обязательства по оплате указанного права в сумме 13 800 000 рублей.

Аналогичный договор о передаче прав инвестора после получения оплаты за уступаемое право в сумме 1 350 000 рублей был заключен обществом 14.06.2006 с Турчинским В.И. в отношении нежилых помещений площадью 30 кв. метров, подлежащих передаче обществу по договору об инвестиционной деятельности от 15.12.2005 № 15-КП.

Факт исполнения Власовым О.И. и Турчинским В.И. обязательств по оплате приобретаемых прав по упомянутым договорам инспекцией не оспаривался.

В дальнейшем общество расторгло договоры об уступке прав, заключив с контрагентами соглашения о расторжении от 01.11.2006 и от 11.05.2007. По условиям соглашения от 01.11.2006 общество обязалось выплатить Власову О.И. стоимость права, подлежавшего передаче обществом на основании расторгнутого договора, в размере 13 800 000 рублей и компенсацию в сумме 3 646 000 рублей. Аналогичные обязательства общество приняло и по соглашению от 11.05.2007, обязавшись выплатить Турчинскому В.И. 1 800 000 рублей.

Инспекция квалифицировала выплаченные Власову О.И. и Турчинскому В.И. суммы в той части, в которой они превышали стоимость прав, обязательство по

уступке которых было принято обществом на основании расторгнутых договоров, как экономически неоправданные расходы и исключила спорные суммы компенсаций в размере 3 646 000 рублей и 500 000 рублей из состава расходов как не отвечающие требованиям пункта 1 статьи 252 Кодекса.

Суды, отказывая в удовлетворении требований общества по данному эпизоду, исходили из того, что указанные суммы не могут быть квалифицированы в качестве обоснованных затрат и учтены в составе внереализационных расходов на основании подпункта 13 пункта 1 статьи 265 Кодекса, поскольку договоры об уступке прав не содержали условий об ответственности общества и о выплате каких-либо компенсаций в пользу контрагентов в случае расторжения названных договоров. Кроме того, обществом не представлено доказательств обоснованности размера выплаченных компенсаций.

Власов О.И. и Турчинский В.И. претензий не предъявляли, в суд за защитой своих прав не обращались.

Между тем судами не учтено следующее.

В силу статьи 252 Кодекса расходы — это обоснованные и документально подтвержденные затраты (а в случаях, предусмотренных статьей 265 Кодекса, убытки), осуществленные (понесенные) налогоплательщиком. Под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме. Расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

Таким образом, глава 25 Кодекса при регулировании налогообложения прибыли организаций установила соотносимость доходов и расходов и связь последних именно с деятельностью организации по извлечению прибыли.

Следовательно, расходы, обусловленные необходимостью осуществления организацией своей деятельности, исходя из действующего налогового законодательства следует признать экономически оправданными (обоснованными).

При этом Кодекс не содержит положений, позволяющих налоговому органу оценивать произведенные налогоплательщиками расходы с позиции их экономической целесообразности, рациональности и эффективности.

По смыслу правовой позиции Конституционного Суда Российской Федерации, выраженной в постановлении от 24.02.2004 № 3-П, судебный контроль также не призван проверять экономическую целесообразность решений, принимаемых субъектами предпринимательской деятельности, которые в сфере бизнеса обладают самостоятельностью и широкой дискрецией.

Урегулирование спорных отношений во внесудебном порядке само по себе не влечет невозможности учета в составе расходов обоснованных затрат, которые понесены налогоплательщиком в связи с возмещением контрагенту причиненных убытков, выплатой в его пользу компенсации, неустойки и т.п.



В нарушение данного принципа инспекция не представила доказательств необоснованности размера компенсаций, выплаченных обществом контрагентам при расторжении договоров об уступке прав. Общество же как при рассмотрении возражений на акт проверки, так и при разрешении дела в судах приводило доводы об обоснованности выплаченной компенсации (исходя из удорожания стоимости квадратного метра строительства и, как следствие, увеличения стоимости права требования по договорам об инвестиционной деятельности, произошедшего за период с момента заключения договоров об уступке прав до момента их расторжения) и о получении дохода в результате последующей уступки соответствующих прав требований к застройщику.

Поскольку инспекция и управление не опровергли доводов общества о реальности произведенных им расходов и их связи с его предпринимательской деятельностью, правовых оснований для исключения сумм компенсаций, уплаченных контрагентам, из состава расходов общества не имелось.

При таких обстоятельствах оспариваемые судебные акты в указанной части 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 2 части 1 статьи 305, статьей 306 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации

**ПОСТАНОВИЛ:**

решение Арбитражного суда Новосибирской области от 09.04.2009 по делу № А45-1139/2009-17/24, постановление Седьмого арбитражного апелляционного суда от 17.06.2009 и постановление Федерального арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 07.09.2009 по тому же делу в части отказа в удовлетворении требования общества с ограниченной ответственностью «Новострой» о признании недействительными решений Инспекции Федеральной налоговой службы по Железнодорожному району города Новосибирска от 22.10.2008 № 16-11/35 и Управления Федеральной налоговой службы по Новосибирской области от 19.12.2008 № 576 о доначислении 5 097 752 рублей налога на добавленную стоимость и 995 040 рублей налога на прибыль, начисления соответствующих пеней и налоговых санкций отменить.

Признать недействительными решения инспекции и управления в указанной части.

В остальной части названные судебные акты оставить без изменения.

*Председательствующий А.А. Иванов*

## **Единый налог на вмененный доход**

Арбитражными судами в нарушение части 1 статьи 168 и части 4 статьи 170 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации не дана оценка доводам и доказательствам, приведенным налогоплательщиком, об ошибочном определении налоговым органом размера налоговой обязанности, не основанного на нормативных правовых актах представительных органов муниципальных образований о налогах и сборах, а также о недостоверности содержащихся в решениях налогового органа сведений.

### **ПОСТАНОВЛЕНИЕ**

#### **Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации**

**№ 18175/09**

**Москва, 30 марта 2010 г.**

Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в составе:

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

членов Президиума: Андреевой Т.К., Витрянского В.В., Вышняк Н.Г., Завьяловой Т.В., Никифорова С.Б., Першутова А.Г., Сарбаша С.В., Тумаркина В.М., Юхнея М.Ф. —

рассмотрел заявление индивидуального предпринимателя Бельского А.И. о пересмотре в порядке надзора постановления Федерального арбитражного суда Московского округа от 23.11.2009 по делу № А41-19781/08 Арбитражного суда Московской области.

В заседании приняли участие представители:

от заявителя — индивидуального предпринимателя Бельского А.И. — Бельский А.И.;

от Инспекции Федеральной налоговой службы по городу Солнечногорску Московской области — Сайкина Е.А., Яковлева О.В.;

от Управления Федеральной налоговой службы по Московской области — Авдеева Н.А.

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

Инспекцией Федеральной налоговой службы по городу Солнечногорску Московской области (далее — инспекция) в результате осуществления мероприятий налогового контроля в отношении индивидуального предпринимателя Бельского А.И. (далее — предприниматель) приняты следующие решения:

от 06.05.2008 № 9-ИП о привлечении к налоговой ответственности в виде взыскания 410 180 рублей штрафов, предусмотренных пунктом 1 статьи 122 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — Кодекс) за неуплату единого налога на вмененный доход (далее — единый налог), пунктами 1 и 2 статьи 119 Кодекса за непредставление налоговых деклараций по единому налогу, статьей 123 Кодекса за невыполнение налоговым агентом обязанности по удержанию и перечислению налога на доходы физических лиц и налога на добавленную стоимость, пунктом 1 статьи 126 Кодекса за непредставление сведений о доходах физических лиц. Согласно этому решению предпринимателю начислено 86 672 рубля пеней по единому налогу, налогам на добавленную стоимость, на доходы физических лиц и страховым взносам на обязательное пенсионное страхование и предложено уплатить единый налог, налог на добавленную стоимость и страховые взносы на обязательное пенсионное страхование в общей сумме 326 599 рублей;

от 23.07.2008 № 622 и от 01.12.2008 № 683 о взыскании в соответствии со статьей 47 Кодекса 721 678 рублей 01 копейки и 38 360 рублей 74 копеек налогов, пеней и штрафов за счет имущества предпринимателя.

Управление Федеральной налоговой службы по Московской области (далее — управление) решением от 14.07.2008 № 16-17/43417 (далее — решение управления) решение инспекции от 06.05.2008 № 9-ИП оставило без изменения.

Решения инспекции и управления предприниматель обжаловал в Арбитражный суд Московской области.

Решением Арбитражного суда Московской области от 03.04.2009 заявленные требования удовлетворены частично. Решение инспекции от 06.05.2008 № 9-ИП и решение управления в части доначисления 56 729 рублей взносов на обязательное пенсионное страхование, начисления на указанную сумму 14 318 рублей пеней и взыскания 328 144 рублей штрафа, а также решение инспекции от 23.07.2008 № 622 в части взыскания 319 569 рублей штрафов признаны недействительными. В удовлетворении остальной части требований отказано.

Постановлением Десятого арбитражного апелляционного суда от 28.07.2009 решение суда первой инстанции изменено: решения инспекции от 06.05.2008 № 9-ИП, от 23.07.2008 № 622 и от 01.12.2008 № 683, решение управления признаны недействительными на основании пункта 14 статьи 101 Кодекса.

Федеральный арбитражный суд Московского округа постановлением от 23.11.2009 постановление суда апелляционной инстанции отменил, решение суда первой инстанции оставил без изменения.

В заявлении, поданном в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации, о пересмотре в порядке надзора постановления суда кассационной инстанции предприниматель просит его отменить как нарушающее единообразие в толковании и применении арбитражными судами положений законодательства о налогах и сборах и не соответствующее обстоятельствам дела.

В отzyвах на заявление инспекция и управление просят оставить оспариваемое постановление суда кассационной инстанции без изменения как соответствующее законодательству.

Проверив обоснованность доводов, изложенных в заявлении, отzyвах на него и выступлениях присутствующих в заседании представителей лиц, участвующих в деле, Президиум считает, что все названные судебные акты подлежат частичной отмене с направлением дела в отмененной части на новое рассмотрение в суд первой инстанции по следующим основаниям.

Предприниматель осуществляет розничную торговлю продовольственными товарами в деревнях Брѣхово, Юрлово и поселке санатория «Энергия», территориально относящихся к муниципальному образованию «Сельское поселение «Кутузовское» Солнечногорского муниципального района Московской области».

В 2003 году инспекция в связи с обращением предпринимателя о переходе на упрощенную систему налогообложения известила его о необходимости применения с 01.01.2003 единого налога в соответствии с главой 26.3 Кодекса.

В 2008 году инспекция провела выездную налоговую проверку предпринимателя за 2005–2007 годы, по результатам которой вынесла решение от 06.05.2008 № 9-ИП.

В проверяемый период предприниматель применял общую систему налогообложения. Поскольку осуществляемый им вид деятельности подпадает под действие названного специального налогового режима, инспекция на основании статьи 346.29 Кодекса доначислила 250 619 рублей единого налога, исходя из вида предпринимательской деятельности «розничная торговля», физических показателей, характеризующих данный вид предпринимательской деятельности, базовой доходности, скорректированной на коэффициент-дефлятор К1 (далее — коэффициент К1) и корректирующий коэффициент базовой доходности К2 (далее — коэффициент К2), предусмотренные статьей 346.27 Кодекса, и налоговой ставки.

В соответствии с Законом Московской области от 24.11.2004 № 150/2004-ОЗ «О системе налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности в Московской области» (далее — Закон № 150/2004-ОЗ), решением Совета депутатов муниципального образования «Солнечногорский район» Московской области от 29.11.2005 № 207/24 «О системе налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности по Солнечногорскому муниципальному району» (далее — решение № 207/24) и решением Совета депутатов Солнечногорского муниципального района Московской области от 21.11.2006 № 310/32 «О внесении изменений и дополнений в решение Совета депутатов Солнечногорского муниципального района от 29 ноября 2005 года № 207/24 «О системе налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности по Солнечногорскому муниципальному району» (далее — решение № 310/32) в 2005–2007 годах розничная торговля подпадала под обложение единым налогом.

Согласно пункту 4 статьи 346.29 Кодекса базовая доходность корректируется (умножается) на коэффициент К1 (определяется в порядке, установленном Пра-

вительством Российской Федерации) и коэффициент К2 (установлен Законом № 150/2004-ОЗ и решениями № 207/24, № 310/32).

Величина названных коэффициентов влияет на размер базовой доходности. Подлежащая уплате налогоплательщиком сумма единого налога определяется с учетом скорректированной базовой доходности.

При исчислении единого налога инспекция использовала коэффициент К2, значения которого установлены в приложениях № 1 к названным актам законодательства о налогах и сборах и составляют 0,45.

Судами первой и кассационной инстанций сделан вывод об обоснованности исчисления инспекцией суммы единого налога с учетом указанного значения коэффициента. Суд апелляционной инстанции это обстоятельство не проверял.

Между тем из содержания пункта 2 статьи 2 Закона № 150/2004-ОЗ, пункта 2 решений № 207/24, № 310/32 и приложений № 3 к названным актам законодательства о налогах и сборах видно, что при осуществлении налогоплательщиками розничной торговли через объекты стационарной торговой сети на территории сельских населенных пунктов с численностью постоянного и (или) преимущественно проживающего населения, не превышающей 500 человек, установлены иные значения коэффициента К2: для населенных пунктов Солнечногорского района данный коэффициент составляет 0,23.

Согласно статье 3 Закона Московской области от 17.01.2001 № 12/2001-ОЗ «Об административно-территориальном устройстве Московской области» сельский населенный пункт — это село, деревня, хутор и другие типы сельских населенных пунктов, жители которого заняты преимущественно сельскохозяйственным производством; сельское поселение — территориальная единица, состоящая из нескольких объединенных общей территорией сельских населенных пунктов, границы которой совпадают с границами муниципального образования, наделенного статусом сельского поселения.

Как следует из Закона Московской области от 21.01.2005 № 27/2005-ОЗ «О статусе и границах Солнечногорского муниципального района и вновь образованных в его составе муниципальных образований», в составе Солнечногорского муниципального района образовано муниципальное образование — сельское поселение «Кутузовское», в которое входят деревни Брехово, Юрлово и поселок санатория «Энергия».

Из представленной администрацией муниципального образования «Сельское поселение «Кутузовское» Солнечногорского муниципального района Московской области» справки от 28.05.2009 № 402/1 усматривается, что в 2005–2007 годах численность населения, постоянно проживающего в населенных пунктах, в которых предприниматель осуществляет торговую деятельность, не превышала 500 человек.

Об указанных обстоятельствах предприниматель заявлял в судах и представил собственный расчет единого налога с учетом коэффициента К2, равного 0,23, однако суды оценки этим доводам не дали.

По решению от 23.07.2008 № 622 подлежат взысканию за счет имущества предпринимателя 258 515 рублей 12 копеек налогов, 61 557 рублей 89 копеек пеней и 401 605 рублей штрафов в пределах сумм, указанных в требованиях от 02.06.2008 № 1216 (далее — требование № 1216), от 02.06.2008 № 1217 (далее — требование № 1217) и от 20.08.2007 № 36969 (далее — требование № 36969).

По решению от 01.12.2008 № 683 подлежат взысканию за счет имущества предпринимателя 18 589 рублей налога, 18 842 рубля 74 копейки пеней и 929 рублей штрафа в пределах сумм, указанных в требованиях от 13.08.2008 № 99379 (далее — требование № 99379), от 22.10.2008 № 2033 (далее — требование № 2033) и от 19.11.2008 № 139173 (далее — требование № 139173).

Суммам единого налога, начисленных пеней и штрафов, указанным в требованиях № 1216 и № 1217, корреспондируют суммы, начисленные по решению от 06.05.2008 № 9-ИП. В случае изменения размера налоговых обязательств по этому решению взыскиваемые по решению от 23.07.2008 № 622 суммы подлежат корректировке.

В требовании № 36969 предпринимателю предлагалось уплатить 8437 рублей налога на доходы физических лиц за 2006 год по коду бюджетной классификации 182 1 01 02022 01 1000 110, а также 1551 рубль 17 копеек пеней.

Однако по указанному коду производится зачисление в бюджет сумм налога на доходы физических лиц с доходов, облагаемых по налоговой ставке, установленной пунктом 1 статьи 224 Кодекса, и полученных физическими лицами, зарегистрированными в качестве индивидуальных предпринимателей (письмо Федеральной налоговой службы от 16.12.2005 № ММ-6-10/1059@).

В силу пункта 4 статьи 346.26 Кодекса уплата индивидуальными предпринимателями единого налога предусматривает их освобождение от обязанности по уплате налога на доходы физических лиц (в отношении доходов, полученных от предпринимательской деятельности, облагаемых по названному специальному налоговому режиму).

Таким образом, вменение инспекцией предпринимателю к уплате единого налога за 2006 год исключает возможность требования уплаты налога на доходы физических лиц в отношении доходов, облагаемых единым налогом.

В подтверждение же уплаты 1551 рубля пеней до вынесения решения от 23.07.2008 № 622 предпринимателем представлена платежная квитанция от 24.10.2007.

Требование № 99379 содержит предложение об уплате 18 589 рублей единого налога по сроку уплаты 25.04.2008 и 18 589 рублей — по сроку уплаты 25.07.2008, а также 7618 рублей 87 копеек пеней по названному налогу.

Требование № 139173 содержит предложение об уплате единого налога в сумме 18 589 рублей по сроку уплаты 27.10.2008 и 11 223 рублей 87 копеек пеней.

В соответствии с пунктом 1 статьи 346.32 уплата единого налога производится налогоплательщиком по итогам налогового периода (квартала) не позднее 25-го числа первого месяца следующего налогового периода.

Предпринимателем в подтверждение своевременности исполнения обязанности по уплате единого налога за 2008 год представлены платежные квитанции от 26.04.2008 об уплате единого налога в сумме 18 589 рублей, от 25.07.2008 — того же налога в сумме 18 589 рублей, от 21.10.2008 — единого налога в сумме 18 589 рублей.

Требование № 2033 содержит предложение об уплате 929 рублей штрафа по решению инспекции от 24.09.2008 № 5010 в срок до 10.11.2008.

В деле имеются акты камеральных налоговых проверок деклараций по единому налогу за I и II кварталы 2008 года от 15.08.2008 № 3917 и от 18.08.2008 № 3947. Согласно этим актам предприниматель привлечен к ответственности, предусмотренной пунктом 1 статьи 119 Кодекса, за несвоевременное представление налоговых деклараций по единому налогу за I и II кварталы 2008 года.

Налоговые декларации по единому налогу представляются налогоплательщиками в налоговые органы по итогам налогового периода не позднее 20-го числа первого месяца следующего налогового периода (пункт 3 статьи 346.32 Кодекса).

Предпринимателем в подтверждение своевременного направления в инспекцию упомянутых деклараций представлены почтовые квитанции, что, по его мнению, свидетельствует об отсутствии оснований для привлечения его к налоговой ответственности. Сумме штрафа 929 рублей, указанной в требовании № 2033, соответствует сумма штрафа по акту камеральной налоговой проверки от 18.08.2008 № 3947.

Суд апелляционной инстанции признал решения от 23.07.2008 № 622 и от 01.12.2008 № 683 недействительными по формальным основаниям: в соответствующих требованиях отсутствует информация об основаниях взимания налогов, пеней, штрафов, инспекцией нарушены сроки на принудительное взыскание задолженности, задолженность по уплате отдельных сумм отсутствовала.

Суд кассационной инстанции эти выводы суда апелляционной инстанции не проверил и не опроверг.

Инспекцией в материалы дела представлены сведения о наличии у предпринимателя задолженности. Указанная информация также требует оценки судами, так как сама по себе она не является надлежащим доказательством, подтверждающим достоверность этих сведений, поскольку содержится в актах ведомственного учета, производных от первичных документов: налоговых деклараций, платежных поручений, решений инспекции, требований об уплате налогов (пеней, штрафов).

Суды первой и кассационной инстанций оценки решениям инспекции от 23.07.2008 № 622 и от 01.12.2008 № 683, а также доводам предпринимателя об ошибочности содержащихся в них сведений не дали.

Следовательно, судами в нарушение статьи 71, части 1 статьи 168 и части 4 статьи 170 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации не дана оценка доводам и доказательствам, имеющим значение для правильного разрешения спора.

Таким образом, упомянутые судебные акты в силу пункта 1 статьи 304 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации подлежат отмене в части как нарушающие единообразие в толковании и применении арбитражными судами норм права.

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

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 Московской области от 03.04.2009 по делу № А41-19781/08, постановление Десятого арбитражного апелляционного суда от 28.07.2009 и постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 23.11.2009 по тому же делу о признании недействительными решений Инспекции Федеральной налоговой службы по городу Солнечногорску Московской области от 06.05.2008 № 9-ИП и от 23.07.2008 № 622, решения Управления Федеральной налоговой службы по Московской области от 14.07.2008 № 16-17/43417 в части доначисления 56 729 рублей взносов на обязательное пенсионное страхование, начисления 14 318 рублей пеней и взыскания 328 144 рублей и 319 569 рублей штрафов оставить без изменения.

В остальной части указанные судебные акты отменить.

Дело в отмененной части передать на новое рассмотрение в Арбитражный суд Московской области.

*Председательствующий В.Н. Исайчев*