

Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 2/2010

## ПРИМЕНЕНИЕ НАЛОГОВОГО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА

### Взыскание налогов и пеней

Списание денежных средств с расчетного счета налогоплательщика в счет уплаты недоимки и задолженности по пеням на основании пунктов 1, 7 статьи 46 и пункта 1 статьи 47 Налогового кодекса Российской Федерации не может квалифицироваться в качестве излишнего взыскания, и поэтому оснований для их возврата из бюджета не имеется.

### ПОСТАНОВЛЕНИЕ Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 8580/09 Москва, 17 ноября 2009 г.

Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в составе:

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

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

рассмотрел заявление открытого акционерного общества «Нововятский механический завод» о пересмотре в порядке надзора решения Арбитражного суда Кировской области от 05.12.2008 по делу Арбитражного суда Кировской области № А28-10505/2008-440/21, постановления Второго арбитражного апелляционного суда от 30.01.2009 и постановления Федерального арбитражного суда Волго-Вятского округа от 30.04.2009 по тому же делу.

В заседании приняли участие представители Инспекции Федеральной налоговой службы по городу Кирову — Буйная Г.И., Князев К.Л., Овчар О.В., Попова С.А.

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

На основании постановления руководителя Инспекции Федеральной налоговой службы по городу Кирову (далее — инспекция) от 28.06.2004 № 111 о взыскании налогов, пеней за счет имущества налогоплательщика с расчетного счета в банке открытого акционерного общества «Нововятский механический завод» (далее — общество) судебным приставом-исполнителем в рамках исполнительного производства произведено безакцептное списание денежных средств платежными ордерами от 04.04.2008 № 262 и от 26.05.2008 № 262 в погашение недоимки по налогам (сборам) и пеням.

## Постановления Президиума

Поскольку на момент списания денежных средств на расчетном счете общества находились денежные средства, поступившие от Федерального агентства по промышленности на основании государственных контрактов от 01.02.2008 и от 27.03.2008 на проведение мероприятий по мобилизационной подготовке экономики Российской Федерации в 2008 году, общество, сочтя неправомерным взыскание из этих средств суммы 862 900 рублей, письмом от 04.07.2008 обратилось в инспекцию с требованием о ее возврате.

Решением от 15.08.2008 № 09-22/11114 руководитель инспекции отказал обществу в удовлетворении заявления о возврате списанных с расчетного счета в банке денежных средств.

Не согласившись с принятым решением, общество обратилось в Арбитражный суд Кировской области с заявлением о признании его незаконным и обязанности инспекции возвратить из бюджета 862 900 рублей налоговых платежей, взысканных по исполнительному производству.

Решением Арбитражного суда Кировской области от 05.12.2008 заявленное требование оставлено без удовлетворения.

Постановлением Второго арбитражного апелляционного суда от 30.01.2009 решение суда первой инстанции оставлено без изменения.

Федеральный арбитражный суд Волго-Вятского округа постановлением от 30.04.2009 решение суда первой инстанции и постановление суда апелляционной инстанции оставил без изменения.

В заявлении, поданном в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации, о пересмотре указанных судебных актов в порядке надзора общество просит их отменить как нарушающие налоговое и бюджетное законодательство.

В обоснование своей позиции заявитель ссылается на то, что взыскание судебным приставом-исполнителем 862 900 рублей, полученных обществом от Федерального агентства по промышленности на проведение мероприятий по мобилизационной подготовке экономики Российской Федерации в 2008 году, нарушает принцип адресности и целевого характера бюджетных средств, предусмотренный Бюджетным кодексом Российской Федерации.

В отзыве на заявление инспекция просит оставить оспариваемые судебные акты без изменения, считая их соответствующими действующему законодательству.

Проверив обоснованность доводов, изложенных в заявлении, отзыве на него и выступлении присутствующего в заседании представителя инспекции, Президиум считает, что оспариваемые судебные акты подлежат оставлению без изменения по следующим основаниям.

Пунктом 1 статьи 46 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — Кодекс) установлено, что в случае неуплаты или неполной уплаты налога в уста-

## Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 2/2010

новленный срок обязанность по уплате налога исполняется в принудительном порядке путем обращения взыскания на денежные средства на счета налогоплательщика (налогового агента) — организации или индивидуального предпринимателя в банках.

При недостаточности или отсутствии денежных средств на счетах налогоплательщика (налогового агента) — организации или индивидуального предпринимателя налоговый орган вправе взыскать на основании пункта 7 статьи 46 Кодекса налог (пени, штраф) за счет иного имущества указанных лиц в соответствии со статьей 47 Кодекса.

Согласно абзацу второму пункта 2 статьи 47 Кодекса взыскание налога за счет имущества налогоплательщика производится по решению руководителя (заместителя руководителя) налогового органа путем направления соответствующего постановления судебному приставу-исполнителю для исполнения в порядке, предусмотренном Федеральным законом от 02.10.2007 № 227-ФЗ «Об исполнительном производстве» (далее — Закон об исполнительном производстве).

В соответствии со статьей 11 Кодекса для целей актов законодательства о налогах и сборах понятие «счета (счет)» употребляется в значении «расчетные (текущие) и иные счета в банках, открытые на основании договора банковского счета, на которые зачисляются и с которых могут расходоваться денежные средства организаций и индивидуальных предпринимателей, нотариусов, занимающихся частной практикой, адвокатов, учредивших адвокатские кабинеты», а под понятием «банк (банки)» в этих целях следует понимать коммерческие банки и другие кредитные организации, имеющие лицензию Центрального банка Российской Федерации.

Сумма задолженности по налоговым платежам, по поводу которой возник спор, была списана с расчетного счета общества в коммерческом банке (Волго-Вятском филиале закрытого акционерного общества «Райффайзенбанк»).

По мнению общества, на бюджетные средства, выделенные ему в обеспечение государственного задания по поддержанию мобилизационных мощностей, не могло быть обращено взыскание задолженности по налоговым платежам в силу положений статей 38 и 239 Бюджетного кодекса Российской Федерации.

Указанные нормы закрепляют принципы целевого характера бюджетных средств, а также особого правового режима таких средств, допускающего обращение взыскания на средства бюджетов бюджетной системы Российской Федерации только на основании судебного акта.

Вместе с тем, как следует из статьи 220.1 Бюджетного кодекса Российской Федерации, учет операций по исполнению бюджета, осуществляемых участниками бюджетного процесса в рамках их бюджетных полномочий, производится на лицевых счетах, открываемых в соответствии с положениями этого же Кодекса в Федеральном казначействе или финансовом органе субъекта Российской Федерации (муниципального образования).

## Постановления Президиума

В данном случае речь идет о денежных средствах, размещенных на счете, открытом обществом в коммерческом банке для безналичных расчетов при осуществлении им своей предпринимательской деятельности. Перечисление Федеральным агентством по промышленности на расчетный счет общества бюджетных средств во исполнение государственных контрактов не может рассматриваться как обстоятельство, ограничивающее право инспекции осуществлять в отношении общества предусмотренные статьями 46, 47 Кодекса процедуры по принудительному взысканию задолженности по налоговым платежам.

Законность и обоснованность задолженности по налоговым платежам и пеням, в отношении которой вынесено постановление инспекции от 28.06.2004 № 111, обществом не оспариваются. Это постановление является исполнительным документом, и судебный пристав-исполнитель осуществлял действия по взысканию задолженности со счета общества в банке в порядке, предусмотренном Федеральным законом «Об исполнительном производстве».

Таким образом, у инспекции отсутствовали основания к удовлетворению требования общества о возврате из бюджета 862 900 рублей.

При названных обстоятельствах оспариваемые судебные акты соответствуют законодательству и отмене не подлежат.

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

**ПОСТАНОВИЛ:**

решение Арбитражного суда Кировской области от 05.12.2008 по делу № А28-10505/2008-440/21, постановление Второго арбитражного апелляционного суда от 30.01.2009 и постановление Федерального арбитражного суда Волго-Вятского округа от 30.04.2009 по тому же делу оставить без изменения.

Заявление открытого акционерного общества «Нововятский механический завод» оставить без удовлетворения.

*Председательствующий А.А. Иванов*

Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 2/2010

### **Условия привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения**

Поскольку на момент рассмотрения дела в суде кассационной инстанции предприниматель привлечен к уголовной ответственности приговором суда общей юрисдикции в виде штрафа, у суда не было оснований для отказа в признании недействительным решения инспекции о привлечении предпринимателя к налоговой ответственности.

### **ПОСТАНОВЛЕНИЕ Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 9664/09 Москва, 17 ноября 2009 г.**

Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в составе:

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

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

рассмотрел заявление индивидуального предпринимателя Кибриеева Мохиржана Хакимовича о пересмотре в порядке надзора решения Арбитражного суда Республики Татарстан от 27.10.2008 по делу № А65-6895/2008-СА2-9, постановления Одиннадцатого арбитражного апелляционного суда от 24.12.2008 и постановления Федерального арбитражного суда Поволжского округа от 09.04.2009 по тому же делу.

В заседании приняли участие представители:

от заявителя — индивидуального предпринимателя Кибриеева М.Х. — Хабибуллин И.Н.,

от Инспекции Федеральной налоговой службы по Кировскому району города Казани — Махиянова Д.С., Мутиков Я.Б.

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

Индивидуальный предприниматель Кибриеев Мохиржан Хакимович (далее — предприниматель) обратился в Арбитражный суд Республики Татарстан с заявлением о признании недействительным решения Инспекции Федеральной налоговой службы по Кировскому району города Казани (далее — инспекция)

## Постановления Президиума

от 15.02.2008 № 3 (далее — решение инспекции), которым по результатам выездной налоговой проверки ему доначислены налог на доходы физических лиц, налог на добавленную стоимость, единый социальный налог, страховые взносы на обязательное пенсионное страхование, начислены пени и штрафы по пункту 1 статьи 122, по пункту 1 статьи 126 и статье 123 Налогового кодекса Российской Федерации.

Решением Арбитражного суда Республики Татарстан от 27.10.2008 заявленное требование удовлетворено частично. В части признания недействительным решения инспекции в отношении начисления 40 000 рублей штрафа по статье 122 Налогового кодекса Российской Федерации предпринимателю отказано.

Постановлением Одиннадцатого арбитражного апелляционного суда от 24.12.2008 решение суда первой инстанции оставлено без изменения.

Федеральный арбитражный суд Поволжского округа постановлением от 09.04.2009 судебные акты первой и апелляционной инстанций оставил без изменения.

В заявлении, поданном в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации, о пересмотре названных судебных актов в порядке надзора предприниматель просит их отменить, ссылаясь на нарушение единообразия в толковании и применении арбитражными судами норм права.

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

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

Как установлено судами и подтверждается материалами дела, основанием для доначисления предпринимателю спорных сумм налогов, пеней и штрафа послужили выводы инспекции об отсутствии у него реальных хозяйственных отношений с обществом с ограниченной ответственностью «Прометей» (далее — общество «Прометей», общество).

Суды отказали в удовлетворении заявленного требования в названной части, так как пришли к выводу, что расходы, связанные с приобретением продуктов питания у общества «Прометей», предпринимателем документально не подтверждены, счета-фактуры содержат недостоверные сведения и не могут являться основанием для предоставления права на вычет по налогу на добавленную стоимость, поскольку юридический адрес общества «Прометей» не соответствует адресу в счетах-фактурах и товарных накладных, представленных предпринимателем; лицо, подписавшее документы, директором общества не является; индивидуальный идентификационный номер, указанный в счетах-фактурах, не соответствует фактическому; представленные предпринимателем кассовые чеки отпечатаны на контрольно-кассовой машине, не зарегистрированной за обществом «Прометей».

## Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 2/2010

Вместе с тем при рассмотрении вопроса о правомерности привлечения предпринимателя к налоговой ответственности, предусмотренной пунктом 1 статьи 122 Кодекса Российской Федерации, суд кассационной инстанции не принял во внимание доводы предпринимателя о привлечении его по указанному эпизоду к уголовной ответственности, сочтя, что вынесение приговора по уголовному делу не повлияет на законность и обоснованность решения арбитражного суда.

Такой вывод является ошибочным.

В силу пункта 3 статьи 108 Налогового кодекса Российской Федерации ответственность за деяние, совершенное физическим лицом, наступает, если это деяние не содержит признаков состава преступления, предусмотренного уголовным законодательством Российской Федерации.

Как следует из материалов дела, вступившим в законную силу приговором Кировского районного суда города Казани Республики Татарстан от 03.02.2009 Кибриеев М.Х. по эпизоду, связанному с завышением расходов и предъявлением необоснованных вычетов по налогу на добавленную стоимость путем принятия к учету фиктивных бухгалтерских документов от общества «Прометей», признан виновным в совершении преступления, предусмотренного частью 1 статьи 198 Уголовного кодекса Российской Федерации, и привлечен к уголовной ответственности в виде 100 000 рублей штрафа.

Поскольку на момент рассмотрения дела в суде кассационной инстанции предприниматель привлечен к уголовной ответственности приговором суда общей юрисдикции в виде штрафа, у суда не было оснований для отказа в признании недействительным решения инспекции о привлечении предпринимателя к налоговой ответственности.

При таких обстоятельствах оспариваемые судебные акты в части привлечения предпринимателя к налоговой ответственности по пункту 1 статьи 122 Налогового кодекса Российской Федерации как нарушающие единообразие в толковании и применении арбитражными судами норм права 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 Республики Татарстан от 27.10.2008 по делу № А65-6895/2008-СА2-9, постановление Одиннадцатого арбитражного апелляционного суда от 24.12.2008 и постановление Федерального арбитражного суда Поволжского округа от 09.04.2009 по тому же делу в части отказа в удовлетворении требований индивидуального предпринимателя Кибриеева М.Х. о признании недействи-

Постановления Президиума

тельным решения Инспекции Федеральной налоговой службы по Кировскому району города Казани от 15.02.2008 № 3 в части привлечения к налоговой ответственности по пункту 1 статьи 122 Налогового кодекса Российской Федерации отменить.

Требование индивидуального предпринимателя Кибриева М.Х. в указанной части удовлетворить.

Решение Инспекции Федеральной налоговой службы по Кировскому району города Казани от 15.02.2008 № 3 в этой части признать недействительным.

В остальной части оспариваемые судебные акты оставить без изменения.

*Председательствующий А.А. Иванов*



Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 2/2010

## Освобождение от исполнения обязанности по уплате НДС

Поскольку предприниматель перешел на упрощенную систему налогообложения и на момент наступления срока представления документов в соответствии с пунктом 3 статьи 346.11 Налогового кодекса Российской Федерации не признавался плательщиком налога на добавленную стоимость, на него не распространяется обязанность по представлению документов, предусмотренных статьей 145 Кодекса.

### **ПОСТАНОВЛЕНИЕ Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 13243/08 Москва, 27 октября 2009 г.**

Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в составе:

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

членов Президиума: Андреевой Т.К., Валявиной Е.Ю., Витрянского В.В., Вышняк Н.Г., Иванниковой Н.П., Козловой О.А., Маковской А.А., Першутова А.Г., Петровой С.М., Пановой И.В., Слесарева В.Л., Юхнея М.Ф. —

рассмотрел заявление индивидуального предпринимателя Колышкиной Татьяны Викторовны о пересмотре в порядке надзора решения Арбитражного суда Алтайского края от 04.12.2008 по делу № А03-13737/07-31, постановления Седьмого арбитражного апелляционного суда от 02.03.2009 и постановления Федерального арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 27.04.2009 по тому же делу.

Заслушав и обсудив доклад судьи Петровой С.М., Президиум установил следующее.

В ходе выездной налоговой проверки деятельности индивидуального предпринимателя Колышкиной Татьяны Викторовны (далее — предприниматель) за 2004–2005 годы Инспекция Федеральной налоговой службы по Центральному району города Барнаула (далее — инспекция) установила, что в нарушение пункта 4 статьи 145 Налогового кодекса Российской Федерации предприниматель не представил документы, подтверждающие его право на освобождение от уплаты налога на добавленную стоимость за 2005 год, в связи с чем восстановила суммы налога за указанный период и исключила их из расходов при формировании налоговой базы по налогу на доходы физических лиц и единому социальному налогу.

По результатам проверки инспекция приняла решение от 27.11.2007 № РА-21-12/П (далее — решение инспекции), которым доначислила предпринимателю по этому эпизоду налог на добавленную стоимость, налог на доходы физических лиц и единый социальный налог, начислила соответствующие суммы пеней и штрафов.

## Постановления Президиума

Не согласившись с решением инспекции, предприниматель обратился в Арбитражный суд Алтайского края с заявлением о признании его недействительным.

Решением Арбитражного суда Алтайского края от 25.03.2008 решение инспекции признано частично недействительным.

Федеральный арбитражный суд Западно-Сибирского округа постановлением от 13.08.2008 решение суда в части удовлетворения требования отменил, дело направил на новое рассмотрение.

Решением Арбитражного суда Алтайского края от 04.12.2008 решение инспекции признано недействительным в части взыскания 193 рублей 80 копеек штрафа по налогу на доходы физических лиц за 2004 год, в удовлетворении остальной части требования отказано.

Постановлением Седьмого арбитражного апелляционного суда от 02.03.2009 решение от 04.12.2008 оставлено без изменения.

Федеральный арбитражный суд Западно-Сибирского округа постановлением от 27.04.2009 решение от 04.12.2008 и постановление от 02.03.2009 оставил без изменения.

В заявлении, поданном в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации, о пересмотре в порядке надзора решения суда первой инстанции от 04.12.2008, постановления суда апелляционной инстанции от 02.03.2009 и постановления суда кассационной инстанции от 27.04.2009 предприниматель просит их отменить в части отказа в удовлетворении заявленного требования, ссылаясь на нарушение единообразия в толковании и применении судами статьи 145 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — Кодекс).

Проверив обоснованность доводов, изложенных в заявлении, Президиум считает, что оспариваемые судебные акты подлежат отмене по следующим основаниям.

Пунктом 1 статьи 145 Кодекса предусмотрено право предпринимателей на освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика, связанных с исчислением и уплатой налога на добавленную стоимость, если за три предшествующих последовательных календарных месяца сумма их выручки от реализации товаров (работ, услуг) без учета этого налога не превысила в совокупности один миллион рублей.

Из пункта 4 названной статьи следует, что предприниматели, направившие в налоговый орган уведомление об использовании прав на освобождение (о продлении срока освобождения), не могут отказаться от него до истечения 12 последовательных календарных месяцев.

Как установлено судами и следует из материалов дела, в период с 01.05.2005 по 30.04.2006 предприниматель был освобожден от обязанностей налогоплательщика, связанных с исчислением и уплатой налога на добавленную стоимость, в соответствии со статьей 145 Кодекса.

По истечении 12 календарных месяцев, то есть не позднее 20.05.2006, предприниматель в силу пункта 4 статьи 145 Кодекса обязан был представить в инспекцию выписку из книги учета доходов и расходов и хозяйственных операций за указанный период и уведомление о продлении использования права на освобождение в течение последующих 12 месяцев или об отказе от использования данного права.

Поскольку по истечении установленного срока предприниматель не представил необходимые документы, инспекция восстановила суммы налога на добавленную стоимость за период, в котором он использовал освобождение от уплаты этого налога.

Отказывая предпринимателю в удовлетворении требования, суды исходили из того, что им нарушены положения пункта 4 статьи 145 Кодекса, в связи с чем право на освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика, связанных с исчислением и уплатой налога на добавленную стоимость, утеряно им в порядке пункта 5 названной статьи.

Однако судами не учтено, что с 01.01.2006 предприниматель перешел на упрощенную систему налогообложения и на момент наступления срока представления документов согласно пункту 3 статьи 346.11 Кодекса не признавался плательщиком налога на добавленную стоимость.

Пунктом 5 статьи 145 Кодекса установлено, что сумма налога на добавленную стоимость подлежит восстановлению и уплате в бюджет с взысканием с налогоплательщика соответствующих сумм штрафов и пеней в случае, если налогоплательщик не представил необходимые документы (либо представил документы, содержащие недостоверные сведения), а также в случае если налоговый орган установил, что налогоплательщик не соблюдает установленные ограничения.

Поскольку на момент наступления срока для подтверждения права на освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика, связанных с исчислением и уплатой налога на добавленную стоимость, предприниматель не являлся плательщиком названного налога, на него не распространялась обязанность по представлению документов, определенных статьей 145 Кодекса.

Следовательно, инспекция не могла восстановить сумму налога на добавленную стоимость за 2005 год, а также начислить штраф и пени, основывая свое решение только на том, что предприниматель не представил необходимые документы. Нарушение же предпринимателем условий применения такого освобождения, а именно превышение ограничения по выручке от реализации товаров, предусмотренного пунктом 1 статьи 145 Кодекса, инспекцией не установлено.

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

## Постановления Президиума

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

## ПОСТАНОВИЛ:

решение Арбитражного суда Алтайского края от 04.12.2008 по делу № А03-13737/07-31, постановление Седьмого арбитражного апелляционного суда от 02.03.2009 и постановление Федерального арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 27.04.2009 по тому же делу в части отказа в удовлетворении требования индивидуального предпринимателя Колышкиной Т.В. о признании недействительным решения Инспекция Федеральной налоговой службы по Центральному району города Барнаула от 27.11.2007 № РА-21-12/П по эпизоду, связанному с восстановлением налога на добавленную стоимость за 2005 год, отменить.

Требование индивидуального предпринимателя Колышкиной Т.В. в указанной части удовлетворить.

Решение Инспекции Федеральной налоговой службы по Центральному району города Барнаула от 27.11.2007 № РА-21-12/П в этой части признать недействительным.

В остальной части оспариваемые судебные акты оставить без изменения.

*Председательствующий В.Н. Исайчев*

Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 2/2010

## Ставки НДС

Реализация ввезенного на таможенную территорию Российской Федерации товара обуславливает право лица, уплатившего налог на добавленную стоимость при ввозе товара, на налоговый вычет суммы этого налога, но не влечет исчисления налога на добавленную стоимость при реализации товара на территории Российской Федерации по той же налоговой ставке, которая была применена таможенным органом при ввозе товара на таможенную территорию Российской Федерации.

### **ПОСТАНОВЛЕНИЕ Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 7475/09 Москва, 3 ноября 2009 г.**

Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в составе:

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

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

рассмотрел заявление Инспекции Федеральной налоговой службы № 31 по городу Москве о пересмотре в порядке надзора решения Арбитражного суда города Москвы от 29.08.2008 по делу № А40-37473/08-118-128, постановления Девятого арбитражного апелляционного суда от 31.10.2008 и постановления Федерального арбитражного суда Московского округа от 16.02.2009 по тому же делу.

В заседании приняли участие представители:

от заявителя — Инспекции Федеральной налоговой службы № 31 по городу Москве — Званков В.В., Изарова С.В., Овчар О.В., Русанов М.С., Чарухин Д.Ю.;

от закрытого акционерного общества «Транспарент Уорлд Трейд» — Товкайло Д.В.

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

Закрытое акционерное общество «Транспарент Уорлд Трейд» (далее — общество) в 2005—2006 годах ввозило на территорию Российской Федерации для реализации продовольственные товары, в частности смеси овощных продуктов в замороженном состоянии с макаронными изделиями и крупами («Гавайская смесь», «Блюдо нормандское», «Морковь с горошком», «Суп зимний» и др.).

## Постановления Президиума

При ввозе товара на территорию Российской Федерации общество уплачивало в составе таможенных платежей налог на добавленную стоимость по налоговой ставке 10 процентов. Такую же ставку налога общество применяло при реализации названного товара потребителям, руководствуясь при этом пунктом 2 статьи 164 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — Кодекс), предусматривающим налогообложение по ставке 10 процентов операций по реализации овощей (включая картофель), а также круп и макаронных изделий, полагая, что указанная ставка применима и при реализации смеси продуктов в замороженном виде.

В ходе выездной налоговой проверки правильности уплаты обществом налогов в 2005—2006 годах Инспекция Федеральной налоговой службы № 31 по городу Москве (далее — инспекция) сочла, что оно обязано было при исчислении налога на добавленную стоимость по операциям реализации перечисленных товаров применять налоговую ставку 18 процентов. Выявленная недоимка ввиду применения пониженной ставки налога послужила основанием к принятию решения инспекции от 25.04.2008 № 358 (далее — решение инспекции). При этом инспекция указала, что в силу пункта 2 статьи 164 Кодекса, которым руководствовало общество, налогообложение по ставке 10 процентов допустимо при реализации внутри страны тех видов перечисленных в данном пункте товаров, которые определены Правительством Российской Федерации в соответствии с кодами Общероссийского классификатора продукции. Замороженные овощи, в том числе смешанные с другими продуктами, к таким товарам не отнесены.

Не согласившись с решением инспекции, общество обжаловало его в Арбитражный суд города Москвы.

Решением Арбитражного суда города Москвы от 29.08.2008 заявленное требование общества удовлетворено: решение инспекции в части доначисления 9 523 630 рублей налога на добавленную стоимость за 2005—2006 годы, начисления 3 848 961 рубля пеней и взыскания 1 904 726 рублей штрафа признано недействительным.

Постановлением Девятого арбитражного апелляционного суда от 31.10.2008 решение суда первой инстанции оставлено без изменения.

Федеральный арбитражный суд Московского округа постановлением от 16.02.2009 названные судебные акты оставил без изменения.

Признавая право общества на применение в рассматриваемом случае пониженной ставки налога на добавленную стоимость, суды исходили из следующего.

Согласно пункту 2 статьи 164 Кодекса при реализации овощей обложение налогом на добавленную стоимость производится по налоговой ставке 10 процентов. Из этой нормы не следует, что такая ставка налога касается реализации только свежих овощей.

Пунктом 5 статьи 164 Кодекса предусмотрено, что ставки налога на добавленную стоимость, указанные в пункте 2 данной статьи, применяются также и при ввозе товаров на территорию Российской Федерации.

## Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 2/2010

Поскольку при ввозе замороженных овощей в смеси с другими продуктами таможенные органы начислили налог по ставке 10 процентов, такая же ставка подлежала применению и при реализации этого товара на территории Российской Федерации.

Часть товара, по которому возник спор, была реализована обществом до вступления в силу постановления Правительства Российской Федерации от 31.12.2004 № 908, которым утвержден Перечень кодов видов продовольственных товаров, облагаемых налогом на добавленную стоимость по налоговой ставке 10 процентов при реализации.

В заявлении, поданном в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации, о пересмотре указанных судебных актов в порядке надзора инспекция просит их отменить в части доначисления налога на добавленную стоимость, начисления соответствующих пеней и штрафа за период с апреля 2005 года по декабрь 2006 года, ссылаясь на неправильное применение судами положений статьи 164 Кодекса.

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

Согласно подпункту 1 пункта 1 статьи 146 Кодекса объектом обложения налогом на добавленную стоимость признаются 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.

Ввоз товаров на таможенную территорию Российской Федерации назван в подпункте 4 пункта 1 статьи 146 Кодекса как самостоятельная операция, признаваемая объектом обложения данным налогом.

Подпунктом 1 пункта 2 статьи 164 Кодекса установлен перечень продовольственных товаров, при реализации которых применяется ставка налога на добавленную стоимость 10 процентов.

Вместе с тем из последнего абзаца пункта 2 статьи 164 Кодекса следует, что коды видов продовольственных товаров, поименованных в этом пункте, определяются Правительством Российской Федерации в соответствии с Общероссийским классификатором продукции и Товарной номенклатурой внешнеэкономической деятельности.

Постановлением Правительства Российской Федерации от 31.12.2004 № 908 утверждены два перечня кодов видов продовольственных товаров, облагаемых налогом на добавленную стоимость:

1. Перечень кодов видов продовольственных товаров в соответствии с Общероссийским классификатором продукции ОК 005-93 (утвержден постановлением Госстандарта России от 30.12.1993 № 301), облагаемых налогом на добавленную сто-

## Постановления Президиума

имость по ставке 10 процентов при реализации (далее — Перечень продовольственных товаров, облагаемых НДС по ставке 10 процентов при реализации).

2. Перечень кодов видов продовольственных товаров в соответствии с Товарной номенклатурой внешнеэкономической деятельности Российской Федерации (утверждена постановлением Правительства Российской Федерации от 30.11.2001 № 830), облагаемых налогом на добавленную стоимость по налоговой ставке 10 процентов при ввозе на таможенную территорию Российской Федерации (далее — Перечень продовольственных товаров, облагаемых НДС по налоговой ставке 10 процентов при ввозе на таможенную территорию России).

Таким образом, при реализации продовольственных товаров на территории Российской Федерации обложению налогом на добавленную стоимость по ставке 10 процентов подлежат только те продукты, которые перечислены в Перечне продовольственных товаров, облагаемых НДС по ставке 10 процентов при реализации, по коду, соответствующему Общероссийскому классификатору продукции ОК 005-93 (далее — ОК 005-93).

Согласно ОК 005-93 свежие овощи относятся к продукции сельского хозяйства (группа 97 3000), а замороженные овощи, смеси овощей — к продукции пищевой промышленности (группа 91 0000).

В Перечне продовольственных товаров, подлежащих обложению НДС по ставке 10 процентов при реализации, ни замороженные овощи, ни смеси овощей не поименованы.

Пунктом 5 статьи 164 Кодекса установлено, что при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации применяются налоговые ставки, указанные в пунктах 2 и 3 названной статьи.

Между тем для определения конкретного вида продовольственного товара, облагаемого при ввозе на территорию Российской Федерации упомянутым налогом по ставке 10 процентов, следует руководствоваться Перечнем кодов видов продовольственных товаров, подлежащих обложению НДС по ставке 10 процентов при ввозе на таможенную территорию России.

Суды же ошибочно сочли, что ставка налога на добавленную стоимость при реализации на территории Российской Федерации импортного товара должна совпадать по размеру со ставкой этого же налога, взимаемого при ввозе на таможенную территорию Российской Федерации.

Однако такой вывод не вытекает из закона.

Реализация ввезенного на таможенную территорию Российской Федерации товара обуславливает лишь право лица, уплатившего налог на добавленную стоимость при ввозе товара, на налоговый вычет суммы этого налога, но не влечет исчисления налога на добавленную стоимость при реализации товара на территории Российской Федерации по той же налоговой ставке, которая была приме-



## Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 2/2010

нена таможенным органом при ввозе товара на таможенную территорию Российской Федерации.

Налог на добавленную стоимость, уплаченный при ввозе товара на таможенную территорию Российской Федерации для реализации на внутреннем рынке, подлежит возмещению из бюджета путем налогового вычета в соответствии со статьями 171, 172 Кодекса. Реализация того же товара на территории Российской Федерации является самостоятельной операцией, облагаемой налогом на добавленную стоимость, а сумма такого налога подлежит возмещению налогоплательщику покупателем при оплате товара.

Довод о вступлении в силу постановления Правительства Российской Федерации от 31.12.2004 № 908 лишь с 01.03.2005 не свидетельствует о неопределенности вопроса относительно того, на какие конкретно виды товаров распространялась ставка налога 10 процентов в период после февраля 2005 года.

Следовательно, общество при реализации товара с апреля 2005 года неправомерно применяло ставку налога на добавленную стоимость в размере 10 процентов, а у судов отсутствовали основания к удовлетворению требования общества в части эпизода, связанного с доначислением этого налога, начислением пеней и штрафа.

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

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 Москвы от 29.08.2008 по делу № А40-37473/08-118-128, постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 31.10.2008 и постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 16.02.2009 по тому же делу в части признания незаконным решения Инспекции Федеральной налоговой службы № 31 по городу Москве от 25.04.2008 № 358 о доначислении закрытому акционерному обществу «Транспарент Уорлд Трейд» налога на добавленную стоимость, начислении соответствующих пеней и штрафа за период с апреля 2005 года по декабрь 2006 года отменить.

В удовлетворении требования закрытого акционерного общества «Транспарент Уорлд Трейд» о признании незаконным решения Инспекции Федеральной налоговой службы № 31 по городу Москве от 25.04.2008 № 358 в указанной части отказать.

В остальной части названные судебные акты оставить без изменения.

*Председательствующий А.А. Иванов*

## Право на налоговый вычет сумм НДС

Налогоплательщик не имеет права заявлять к налоговому вычету в порядке, предусмотренном статьями 171 и 172 Налогового кодекса Российской Федерации, суммы налога на добавленную стоимость, уплаченные в составе лизинговых платежей при приобретении товаров, в случае использования товаров для осуществления операций, освобождаемых от обложения данным налогом. В этом случае налогоплательщик наделен правом относить суммы налога на добавленную стоимость на расходы при исчислении налога на прибыль.

### **ПОСТАНОВЛЕНИЕ Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 9084/09 Москва, 20 октября 2009 г.**

Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в составе:

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

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

рассмотрел заявление Инспекции Федеральной налоговой службы по Ленинскому району города Астрахани о пересмотре в порядке надзора решения Арбитражного суда Астраханской области от 23.09.2008 по делу № А06-5208/2008-21, постановления Двенадцатого арбитражного апелляционного суда от 04.12.2008 и постановления Федерального арбитражного суда Поволжского округа от 25.03.2009 по тому же делу.

В заседании приняли участие представители:

от заявителя — Инспекции Федеральной налоговой службы по Ленинскому району города Астрахани — Сангаджиев А.Н., Уткина В.М.;

от открытого акционерного общества «АстраханьПассажирТранс» — Каменская Т.А., Поздняков М.А., Пшуков Т.Х.

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

Открытое акционерное общество «АстраханьПассажирТранс» (далее — общество) обратилось в Арбитражный суд Астраханской области с заявлением о признании недействительными решений Инспекции Федеральной налоговой служ-

## Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 2/2010

бы по Ленинскому району города Астрахани (далее — инспекция) от 01.07.2008 № 729/606 об отказе в возмещении 711 326 рублей налога на добавленную стоимость и № 729/10729 о привлечении к налоговой ответственности, предусмотренной пунктом 1 статьи 122 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — Кодекс), в виде штрафа в размере 9479 рублей (далее — решения инспекции).

Указанные решения инспекции приняты по результатам камеральной налоговой проверки уточненной налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость за сентябрь 2007 года, согласно которой обществом заявлено к возмещению 711 326 рублей налога на добавленную стоимость.

Отказывая в возмещении этой суммы, инспекция пришла к выводу, что уплаченные обществом по договорам лизинга в составе лизинговых платежей суммы налога на добавленную стоимость должны включаться в расходы, принимаемые к налоговому вычету при исчислении налога на прибыль.

Вывод инспекции мотивирован тем, что полученные обществом по договору лизинга автобусы используются только для оказания услуг по перевозке пассажиров городским пассажирским транспортом общего пользования, то есть услуг, не подлежащих обложению налогом на добавленную стоимость в силу подпункта 7 пункта 2 статьи 149 Кодекса.

Решением Арбитражного суда Астраханской области от 23.09.2008 требование общества удовлетворено.

Постановлением Двенадцатого арбитражного апелляционного суда от 04.12.2008 решение суда первой инстанции оставлено без изменения.

Федеральный арбитражный суд Поволжского округа постановлением от 25.03.2009 названные судебные акты оставил без изменения.

Признавая недействительными оспариваемые решения инспекции, суды исходили из того, что лизинговые платежи являются оплатой услуг, оказанных лизингодателем по договору лизинга, поэтому согласно подпункту 1 пункта 2 статьи 171 Кодекса уплаченная в составе лизингового платежа сумма налога на добавленную стоимость подлежит вычету. Поскольку обществом соблюден установленный статьей 172 Кодекса порядок применения налоговых вычетов по налогу на добавленную стоимость, у инспекции отсутствовали правовые основания для отказа в возмещении заявленной суммы налога.

В заявлении, поданном в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации, о пересмотре в порядке надзора указанных судебных актов инспекция просит их отменить, ссылаясь на нарушение единообразия в толковании и применении арбитражными судами норм права.

Инспекция считает, что судами неправомерно удовлетворены требования общества, так как исходя из пункта 2 статьи 170 Кодекса суммы налога на добавленную

## Постановления Президиума

стоимость, предъявленные покупателю при приобретении товаров (работ, услуг), в случае использования их для операций, не подлежащих обложению данным налогом, должны учитываться в стоимости таких товаров.

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

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

В соответствии с пунктом 1 статьи 170 Кодекса суммы налога на добавленную стоимость, предъявленные налогоплательщику при приобретении товаров (работ, услуг), не включаются в расходы, принимаемые к вычету при исчислении налога на прибыль организаций. При этом налогоплательщик наделен правом на предъявление таких сумм налога на добавленную стоимость к вычету на условиях и в порядке, определенных статьями 171 и 172 Кодекса.

Пунктом 2 статьи 170 Кодекса установлены исключения из этого правила и перечислены случаи, когда суммы налога на добавленную стоимость, предъявленные покупателю при приобретении товаров (работ, услуг), учитываются в стоимости товаров (работ, услуг). Приобретение товаров (работ, услуг), используемых для операций по производству и (или) реализации товаров (работ, услуг), не подлежащих обложению данным налогом, Кодекс относит к одному из таких случаев (подпункт 1 пункта 2 статьи 170 Кодекса).

Пунктом 4 статьи 170 также предусмотрено изъятие из общего правила, которое касается налогоплательщиков, осуществляющих одновременно как облагаемые, так и освобождаемые от налогообложения операции. Этой категорией налогоплательщиков суммы налога на добавленную стоимость, предъявленные продавцами товаров (работ, услуг), также учитываются в стоимости таких товаров (работ, услуг) в соответствии с пунктом 2 названной статьи Кодекса — по товарам (работам, услугам), используемым для осуществления операций, не облагаемых налогом на добавленную стоимость.

Оценка норм упомянутых статей Кодекса и анализ иных положений главы 21 Кодекса позволяют сделать вывод о том, что законом установлен критерий, в соответствии с которым суммы налога на добавленную стоимость, включенные в цену приобретенных товаров (работ, услуг), налогоплательщик либо предъявляет к налоговому вычету, либо включает в состав расходов при исчислении налога на прибыль. Таким критерием является характер использования приобретенных товаров (работ, услуг), а именно: используются они для совершения операций, подлежащих обложению налогом на добавленную стоимость, или для операций, не подлежащих обложению названным налогом (освобожденных от налогообложения).

## Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 2/2010

Это означает, что налогоплательщик имеет право заявить к вычету суммы налога на добавленную стоимость, предъявленные продавцами при приобретении товаров (работ, услуг), только в случае использования таких товаров (работ, услуг) для операций, подлежащих обложению данным налогом.

Как следует из материалов дела и не оспаривается участвующими в деле лицами, в рассматриваемый период общество в связи с получением по договорам лизинга автобусов перечислило лизингодателю лизинговые платежи (с налогом на добавленную стоимость). Приобретенные по договорам лизинга автобусы использовались обществом только для перевозки пассажиров городским пассажирским транспортом общего пользования, то есть для осуществления операций, освобождаемых от обложения налогом на добавленную стоимость на основании подпункта 7 пункта 2 статьи 149 Кодекса.

Принимая во внимание положения пунктов 1, 2 и 4 статьи 170 Кодекса, а также установленный судами факт использования полученных по договору лизинга автобусов для осуществления операций, не подлежащих обложению налогом на добавленную стоимость, общество не вправе было заявлять к налоговому вычету суммы данного налога, предъявленные лизингодателем в составе лизинговых платежей. В этом случае Кодекс предоставляет налогоплательщику право относить уплаченные лизингодателю в составе лизинговых платежей суммы налога на добавленную стоимость на расходы при исчислении налога на прибыль.

Учитывая изложенное, Президиум пришел к выводу об ошибочном толковании судами статьи 171 Кодекса, что позволило им признать правомерным предъявление обществом к налоговому вычету сумм налога на добавленную стоимость, уплаченных лизингодателю в составе лизинговых платежей за оказанную услугу по предоставлению автобусов в пользование, поскольку в подпункте 1 пункта 2 статьи 171 Кодекса при отсылке к пункту 2 статьи 170 Кодекса исключение установлено только для случая, когда приобретает товар.

Предлагаемое судами толкование названной нормы Кодекса позволило бы покупателям работ, услуг предъявленные продавцами суммы налога на добавленную стоимость одновременно включать в состав расходов при исчислении налога на прибыль и заявлять к налоговому вычету, что противоречит природе косвенного налога и связанному с ним принципу возмещения покупателями товаров (работ, услуг) сумм налога на добавленную стоимость, предъявленных продавцами.

Таким образом, суды признали недействительными решения инспекции об отказе обществу в возмещении сумм налога на добавленную стоимость и привлечении его к налоговой ответственности на основании пункта 1 статьи 122 Кодекса неправомерно.

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

Постановления Президиума

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

ПОСТАНОВИЛ:

решение Арбитражного суда Астраханской области от 23.09.2008 по делу № А06-5208/2008-21, постановление Двенадцатого арбитражного апелляционного суда от 04.12.2008 и постановление Федерального арбитражного суда Поволжского округа от 25.03.2009 по тому же делу отменить.

Открытому акционерному обществу «АстраханьПассажирТранс» в удовлетворении заявления о признании недействительными решений Инспекции Федеральной налоговой службы по Ленинскому району города Астрахани от 01.07.2008 № 729/606 и № 729/10729 отказать.

*Председательствующий А.А. Иванов*

Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 2/2010

## **Обложение НДС по ставке 0 процентов**

Факт оказания обществом услуг, непосредственно связанных с реализацией нефти, вывозимой в таможенном режиме экспорта, является основанием для обложения этих услуг налогом на добавленную стоимость по налоговой ставке 0 процентов.

### **ПОСТАНОВЛЕНИЕ Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 10834/09 Москва, 10 ноября 2009 г.**

Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в составе:

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

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

рассмотрел заявление открытого акционерного общества «Акционерная компания по транспорту нефти «Транснефть» о пересмотре в порядке надзора постановления Федерального арбитражного суда Московского округа от 12.05.2009 по делу № А40-24783/08-141-79 Арбитражного суда города Москвы.

В заседании приняли участие представители:

от заявителя — открытого акционерного общества «Акционерная компания по транспорту нефти «Транснефть» — Осина О.В., Фоломеев Г.Г.;

от Межрегиональной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам № 1 — Кочарова А.И., Огородникова С.В., Хан Е.Е.

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

Открытое акционерное общество «Акционерная компания по транспорту нефти «Транснефть» (далее — общество «Транснефть», общество) обратилось в Арбитражный суд города Москвы с заявлением о признании частично недействительными ненормативных актов Межрегиональной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам № 1 (далее — инспекция): пунктов 2, 3 резолютивной части решения от 08.02.2008 № 52-02-17/281; пункта 2 резолютивной части решения от 08.02.2008 № 52-02-17/282; пунктов 2, 3 резолютивной части решения от 13.03.2008 № 52-02-17/647; пункта 2 резолютивной части решения от 13.03.2008 № 52-02-17/648 в отношении отказа в применении

## Постановления Президиума

налоговой ставки 0 процентов по налогу на добавленную стоимость и возмещения 1 489 722 940 рублей данного налога по налоговой декларации за август 2007 года; об обязанности инспекции возместить обществу указанную сумму налога путем возврата из бюджета.

Решением Арбитражного суда города Москвы от 28.08.2008 требования общества удовлетворены.

Постановлением Девятого арбитражного апелляционного суда от 10.11.2008 решение суда первой инстанции оставлено без изменения.

Федеральный арбитражный суд Московского округа постановлением от 12.05.2009 судебные акты отменил, в удовлетворении заявленных требований отказал.

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

В отзыве на заявление инспекция просит оставить обжалуемый судебный акт без изменения как соответствующий законодательству и сложившейся судебной практике.

Общество «Транснефть» представило возражения на отзыв.

Проверив обоснованность доводов, изложенных в заявлении, отзыве на него, возражении на отзыв и выступлениях присутствующих в заседании представителей участвующих в деле лиц, Президиум считает, что заявление в части отказа обществу в применении налоговой ставки 0 процентов по налогу на добавленную стоимость в отношении оказанных экспортеру услуг по организации и обеспечению транспортировки до российских морских портов нефти, вывозимой за пределы Российской Федерации, подлежит удовлетворению по следующим основаниям.

Как установлено судами первой и апелляционной инстанций, общество «Транснефть» на основании договоров, заключенных с организациями, реализующими нефть иностранным покупателям, оказывало им услуги по организации и обеспечению транспортировки вывозимой за пределы территории Российской Федерации нефти двумя способами: первый — по системе магистральных трубопроводов непосредственно до получателя товара на территории иностранных государств; второй — также по системе магистральных трубопроводов, но только до морских портов на территории Российской Федерации, где нефть затем грузилась на морские суда и вывозилась за пределы территории Российской Федерации.

В целях исполнения обязательств по этим договорам общество приобретало услуги, связанные с транспортировкой нефти, у дочерних организаций — владельцев соответствующих участков системы магистральных трубопроводов, с которыми



## Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 2/2010

рассчитывалось на основании выставленных ими счетов-фактур с указанием налога на добавленную стоимость по налоговой ставке 18 процентов.

Общество «Транснефть» представило в инспекцию налоговую декларацию по налогу на добавленную стоимость за август 2007 года, пакет документов, предусмотренных статьей 165 Налогового кодекса Российской Федерации, для подтверждения обоснованности применения налоговой ставки 0 процентов и права на налоговые вычеты уплаченных сумм.

Рассмотрев результаты камеральной налоговой проверки и возражения общества, инспекция пришла к следующим выводам.

По реализации услуг, связанных с транспортировкой нефти по системе магистральных трубопроводов непосредственно за пределы Российской Федерации, применение налоговой ставки 0 процентов обоснованно, поскольку товар вывозился в таможенном режиме экспорта. В связи с этим налоговый вычет в сумме 695 715 929 рублей на основании счетов-фактур, выставленных дочерними обществами, не подлежит применению — эти услуги должны облагаться налогом на добавленную стоимость по налоговой ставке не 18, а 0 процентов как не связанные непосредственно с транспортировкой (перекачкой) экспортируемой нефти по соответствующим участкам трубопроводов.

Реализация обществом услуг по организации и обеспечению транспортировки нефти по системе магистральных трубопроводов до морских портов на территории Российской Федерации не связана непосредственно с вывозом товара за пределы территории Российской Федерации, поскольку на момент начала оказания услуг товар еще не находился под таможенным режимом экспорта, а поэтому не подпадал под действие подпункта 2 пункта 1 статьи 164 Налогового кодекса Российской Федерации — эти услуги должны были облагаться по налоговой ставке 18 процентов. Следовательно, 794 007 011 рублей налога на добавленную стоимость, уплаченного обществом своим поставщикам (дочерним обществам) при исполнении обязательств по транспортировке нефти до российских морских портов, возмещению из бюджета не подлежат.

При этом инспекция рекомендовала обществу представить уточненную налоговую декларацию по налогу на добавленную стоимость за август 2007 года, отразив в ней сумму реализации собственных услуг по организации и обеспечению транспортировки нефти до российских портов как реализацию услуг на внутреннем рынке, и принять к вычету указанную сумму налога на добавленную стоимость на общих основаниях.

Суд кассационной инстанции отменил решение суда первой инстанции и постановление суда апелляционной инстанции и отказал в удовлетворении требований общества «Транснефть», поскольку счел, что услуги по транспортировке нефти до российских морских портов следует рассматривать как операции, не связанные непосредственно с вывозом товара в таможенном режиме экспорта, которые подлежат обложению налогом на добавленную стоимость по налоговой ставке 18 процентов, то есть позиция инспекции в этой части является правильной.

## Постановления Президиума

Основанием для такого вывода суда кассационной инстанции послужили установленные им иные в отличие от судов первой и апелляционной инстанций имеющие значение для дела обстоятельства: на момент начала оказания обществом «Транснефть» услуг по перемещению транспортируемой нефти от места расположения организаций-экспортеров до российских морских портов не были оформлены ни временные, ни полные грузовые таможенные декларации.

Между тем судом кассационной инстанции не учтено следующее.

В соответствии с подпунктом 2 пункта 1 статьи 164 Налогового кодекса Российской Федерации налогообложение производится по налоговой ставке 0 процентов при реализации работ (услуг), непосредственно связанных с производством и реализацией товаров, указанных в подпункте 1 пункта 1 данной статьи, в том числе при реализации товаров, вывезенных в таможенном режиме экспорта.

Это положение распространяется на работы (услуги) по организации и сопровождению перевозок, перевозке или транспортировке, организации, сопровождению, погрузке и перегрузке вывозимых за пределы территории Российской Федерации или ввозимых на территорию Российской Федерации товаров, выполняемые (оказываемые) российскими организациями или индивидуальными предпринимателями (за исключением российских перевозчиков на железнодорожном транспорте), и иные подобные работы (услуги), а также на работы (услуги) по переработке товаров, помещенных под таможенный режим переработки на таможенной территории.

Понятие товаров, находящихся под таможенным контролем при вывозе российских товаров с таможенной территории Российской Федерации до фактического пересечения таможенной границы, содержится в подпункте 4 пункта 1 статьи 11 Таможенного кодекса Российской Федерации.

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

Под вывозом товаров с таможенной территории Российской Федерации понимается подача таможенной декларации или совершение действий, непосредственно направленных на вывоз товаров, в том числе сдача транспортным организациям товаров для отправки за пределы таможенной территории Российской Федерации (подпункт 9 пункта 1 статьи 11 Таможенного кодекса Российской Федерации). Причем днем помещения товаров под таможенный режим считается день выпуска товаров таможенным органом (статья 157 Кодекса).

Как установлено судом первой инстанции, общество «Транснефть» на основании договоров с организациями — экспортерами нефти о предоставлении услуг приняло на себя обязанности по организации и обеспечению транспортировки нефти

## Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 2/2010

по системе магистральных трубопроводов от места расположения ее экспортеров до российских морских портов, где затем осуществлялась перевалка, погрузка товара на морские суда с последующим вывозом в иностранные государства.

В целях исполнения обязательств по указанным договорам общество заключило с дочерними обществами договоры подряда на перекачку нефти на принадлежащих им участках системы магистральных трубопроводов в соответствии с заданиями и маршрутными поручениями.

В маршрутных поручениях общества «Транснефть» по данным операциям содержатся относящиеся к конкретным партиям нефти сведения: наименование товара, количество, экспортер, грузоотправитель, грузополучатель, начальный пункт загрузки в трубопровод, маршрут, назначение (морской порт), а также дальнейшее движение товара (перевалка, погрузка на морской транспорт для отправки в адрес иностранного покупателя), реквизиты контракта.

Минтопэнерго России в соответствии с полномочиями, предоставленными постановлением Правительства Российской Федерации от 16.06.2004 № 284 «Об утверждении положения о Министерстве промышленности и энергетики Российской Федерации» (пункт 3), ежеквартально утверждает Доступ нефтедобывающих организаций к системе магистральных нефтепроводов и терминалов в морских портах для транспортировки нефти за пределы таможенной территории Российской Федерации, где содержатся графики транспортировки нефти на экспорт с указанием грузоотправителя, тоннажа, стран назначения, морских терминалов.

Следовательно, грузоотправитель вправе сдавать нефть в систему магистральных нефтепроводов для транспортировки нефти на экспорт только в том случае, если ему разрешен доступ к ней с правом вывоза на экспорт предельно допустимого объема нефти.

Суд первой инстанции, исследовав и оценив имеющиеся в деле доказательства, пришел к выводу о том, что нефть, принятая обществом «Транснефть» для транспортировки по системе магистральных трубопроводов к месту расположения российских морских портов, была помещена под таможенный режим экспорта до начала оказания услуг транспортировки.

В обоснование такого вывода судом в решении приведены, в частности, доказательства оказания услуг открытому акционерному обществу «Сургутнефтегаз» (далее — общество «Сургутнефтегаз») по транспортировке 100 475 000 тонн нефти по маршруту: Сургут — Платина (СП) — Лазарево — Залесье (2408-й км) — Ярославль 3 — НБ Приморск. Транспортировка осуществлялась согласно маршрутному поручению от 29.06.2007 № 3292/Э в соответствии с договором от 20.12.2006 № 0007037, заключенным между обществом «Сургутнефтегаз» и обществом «Транснефть», и заказом от 27.06.2007 № 037-360.

Согласно акту приема-сдачи нефти от 12.07.2007 № 310 общество «Транснефть» приняло указанную партию нефти в пункте отправления (Западном Сургуте) для

## Постановления Президиума

транспортировки и сдало ее в пункте назначения (Приморске) по актам приема-сдачи от 13.07.2007 № 393, от 15.07.2007 № 398/1.

При исследовании вопроса о дате временного декларирования вывозимого товара судом первой инстанции учтено следующее. Инструкцией о порядке заполнения грузовой таможенной декларации и транзитной декларации, утвержденной приказом Федеральной таможенной службы от 11.08.2006 № 762, определено, что в графе 40 «Общая декларация/предшествующий документ» указывается регистрационный номер последнего таможенного документа, принятого таможенным органом при помещении товаров под предшествующую подаче грузовой таможенной декларации таможенную процедуру, в том числе регистрационный номер предшествующей таможенной декларации, в частности временной. Среди прочей информации номер предыдущего таможенного документа содержит дату выполнения таможенного действия.

Как следует из графы 40 грузовой таможенной декларации № 0001623, товар (партия нефти) помещен под таможенный режим экспорта 10.07.2007.

Таким образом, как установил суд первой инстанции, товар помещен под таможенный режим экспорта до начала оказания услуг по его транспортировке.

В аналогичном порядке осуществлялась транспортировка и других партий нефти, в отношении которых судом также приведены доводы и доказательства.

Судами первой и апелляционной инстанций установлено, что налоговая ставка 0 процентов заявлена обществом «Транснефть» по тем услугам, которые связаны с транспортировкой нефти, фактически вывезенной морским транспортом, что подтверждается полными грузовыми таможенными декларациями с соответствующими отметками таможенных органов.

Причем в графе 7 «Справочный номер» этих деклараций проставлен буквенный код вида таможенной декларации — ПВД, что согласно Инструкции о порядке заполнения грузовой таможенной декларации и транзитной декларации, утвержденной приказом Федеральной таможенной службы от 11.08.2006 № 762, означает: «Полная, подаваемая на временную».

При таких обстоятельствах оснований для отмены решения суда первой инстанции и постановления суда апелляционной инстанции в указанной части у суда кассационной инстанции не имелось.

Следовательно, в этой части обжалуемый судебный акт нарушает единообразие в толковании и применении арбитражными судами норм права, что в силу пункта 1 статьи 304 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации является основанием для его отмены в этой части.

В остальной части обжалуемый судебный акт отмене или изменению не подлежит, поскольку выводы суда кассационной инстанции соответствуют положениям главы 21 Налогового кодекса Российской Федерации и правовой позиции,

## Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 2/2010

выраженной Президиумом Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в постановлении от 25.02.2009 № 13893/08.

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

**ПОСТАНОВИЛ:**

постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 12.05.2009 по делу № А40-24783/08-141-79 Арбитражного суда города Москвы об отказе в удовлетворении требования о признании недействительными решений Межрегиональной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам № 1 от 08.02.2008 № 52-02-17/281, от 08.02.2008 № 52-02-17/282, от 13.03.2008 № 52-02-17/647, от 13.03.2008 № 52-02-17/648 в части, касающейся отказа открытому акционерному обществу «Акционерная компания по транспорту нефти «Транснефть» в применении налоговой ставки 0 процентов по налогу на добавленную стоимость по операциям реализации услуг транспортировки нефти до российских морских портов, оказанным в августе 2007 года, отменить, в остальной части оставить без изменения.

Решение Арбитражного суда города Москвы от 28.08.2008 и постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 10.11.2008 по данному делу в отмененной части оставить без изменения.

*Председательствующий А.А. Иванов*

**Обложение НДС по ставке 0 процентов**

Предъявление экспортером к вычету налога на добавленную стоимость, уплаченного перевозчику по ставке 18 процентов, правомерно, если экспортируемый товар на день принятия к перевозке не находился под таможенным режимом экспорта.

**ПОСТАНОВЛЕНИЕ  
Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации  
№ 9476/09  
Москва, 3 ноября 2009 г.**

Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в составе:

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

членов Президиума: Андреевой Т.К., Витрянского В.В., Вышняк Н.Г., Завьяловой Т.В., Зориной М.Г., Иванниковой Н.П., Исайчева В.Н., Маковской А.А., Пановой И.В., Першутова А.Г., Сарбаша С.В., Юхнея М.Ф. —

рассмотрел заявление открытого акционерного общества «ТНК-Нижневартовск» о пересмотре в порядке надзора решения Арбитражного суда города Москвы от 17.11.2008 по делу № А40-47698/08-75-169, постановления Девятого арбитражного апелляционного суда от 23.01.2009 и постановления Федерального арбитражного суда Московского округа от 19.06.2009 по тому же делу.

В заседании приняли участие представители:

от заявителя — открытого акционерного общества «ТНК-Нижневартовск» — Кузнецов В.В., Синегубов А.Н.;

от Межрегиональной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам № 1 — Десятникова Т.А., Кочарова А.И., Овчар О.В.

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

Открытое акционерное общество «ТНК-Нижневартовск» (далее — общество) обратилось в Арбитражный суд города Москвы с заявлением о признании недействительным решения Межрегиональной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам № 1 (далее — инспекция) от 13.05.2008 № 52-02-17/1234 в части привлечения общества к налоговой ответственности по пункту 1 статьи 122 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — Кодекс) в виде штрафа за неуплату налога на добавленную стоимость, доначисления этого налога, начисления соответствующей суммы пеней.

## Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 2/2010

Решением Арбитражного суда города Москвы от 17.11.2008 требование общества удовлетворено частично.

Постановлением Девятого арбитражного апелляционного суда от 23.01.2009 решение суда первой инстанции оставлено без изменения.

Федеральный арбитражный суд Московского округа постановлением от 19.06.2009 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 общество просит их отменить в части отказа в признании недействительным решения инспекции в отношении признания неправомерным применения налогового вычета в сумме 42 317 рублей 07 копеек по налогу на добавленную стоимость, заявленного на основании счета-фактуры за услуги по организации транспортировки нефти и нефтепродуктов (далее — товар) в железнодорожных цистернах по маршрутам, согласованным сторонами (далее — услуги по организации транспортировки), доначисления названной суммы налога, начисления соответствующей суммы пеней и привлечения общества к налоговой ответственности за неуплату указанной суммы налога, ссылаясь на нарушение судами единообразия в толковании и применении норм права, и признать решение инспекции в данной части недействительным.

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

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

Как установлено судами и подтверждается материалами дела, общество реализовало на экспорт товар по договору комиссии от 24.04.2006 № ТВХ-0298/06/ТВН-0571/06, заключенному с открытым акционерным обществом «ГНК-ВР Холдинг» (комиссионером). Комиссионером были заключены договоры по транспортировке на экспорт принадлежащего обществу товара с различными организациями, в том числе с открытым акционерным обществом «ОТЭКО» (далее — общество «ОТЭКО», исполнитель) на оказание услуг по организации транспортировки. Данный исполнитель в связи с оказанием услуг выставил комиссионеру счет-фактуру от 14.08.2007 № 1634, в которой налог на добавленную стоимость указан по ставке 18 процентов.

Комиссионер оплатил исполнителю стоимость оказанных услуг (в том числе налог на добавленную стоимость).

Впоследствии, реализовав товар, комиссионер выставил обществу счет-фактуру от 31.08.2007 № Х310807-1250, указав в нем налог на добавленную стоимость по

## Постановления Президиума

ставке 18 процентов, уплаченный исполнителю, который общество и заявило к вычету.

По результатам камеральной проверки налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость за ноябрь 2007 года инспекция признала неправомерным применение обществом упомянутого налогового вычета, отметив, что при оказании услуг, подлежащих налогообложению по ставке 0 процентов, выставление счета-фактуры с иной налоговой ставкой противоречит подпункту 2 пункта 1 статьи 164 и подпунктам 10, 11 пункта 5 статьи 169 Кодекса.

Выводы инспекции основаны на том, что услуги по организации транспортировки оказывались в отношении товара, предназначенного для последующего вывоза за пределы территории Российской Федерации, в связи с чем подлежали обложению налогом на добавленную стоимость по налоговой ставке 0 процентов.

Суды, отказывая обществу в удовлетворении требования по названному эпизоду оказания услуг по организации транспортировки, исходили из необоснованности применения им налогового вычета на основании счета-фактуры от 31.08.2007 № ХЗ10807-1250, выставленного комиссионером после исполнения обязательств по договору комиссии, так как сочли, что у общества «ОТЭКО» не было оснований для применения ставки 18 процентов по налогу на добавленную стоимость. При этом суды ссылались на то, что счет-фактура выставлен комиссионером обществу после помещения товара под таможенный режим экспорта. Довод общества о том, что в данном случае исполнителем оказаны услуги по организации транспортировки в отношении товара, который еще не был помещен под таможенный режим экспорта, суды отклонили, поскольку пришли к выводу о непосредственной связи этих услуг с экспортом товара в рамках единого перевозочного процесса.

Между тем судами не учтено следующее.

Положения подпункта 2 пункта 1 статьи 164 Кодекса, предусматривающие применение налоговой ставки 0 процентов, распространяются на работы (услуги) по организации и сопровождению перевозок, перевозке или транспортировке, организации, сопровождению, погрузке и перегрузке вывозимых за пределы территории Российской Федерации или ввозимых на территорию Российской Федерации товаров, выполняемые (оказываемые) российскими организациями или индивидуальными предпринимателями (за исключением российских перевозчиков на железнодорожном транспорте), и иные подобные работы (услуги), а также на работы (услуги) по переработке товаров, помещенных под таможенный режим переработки на таможенной территории.

Названные операции подлежат обложению налогом на добавленную стоимость по ставке 0 процентов при условии, что на момент их совершения соответствующие товары помещены под таможенный режим экспорта.

В силу пункта 3 статьи 157 Таможенного кодекса Российской Федерации днем помещения товаров под таможенный режим считается день выпуска товаров таможенным органом.



## Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 2/2010

Подпунктом 23 пункта 1 статьи 11 Таможенного кодекса Российской Федерации выпуск товаров определен как действие таможенных органов, заключающееся в разрешении заинтересованным лицам пользоваться и (или) распоряжаться товарами в соответствии с таможенным режимом.

Исходя из содержания данных норм товары считаются помещенными под таможенный режим экспорта со дня проставления таможенными органами на представленной декларантом грузовой таможенной декларации (временной грузовой таможенной декларации) отметки «выпуск разрешен».

Как установлено судами, в соответствии с временной грузовой таможенной декларацией № 10006021/170807/0000048/1 товар, в отношении которого были оказаны услуги, помещен под таможенный режим экспорта 17.08.2007, а обществом «ОТЭКО» счет-фактура № 1634 выставлен комиссионеру 14.08.2007. Из этого следует, что общество «ОТЭКО» оказало услуги по организации транспортировки и выставило счет-фактуру, когда товар еще не находился под таможенным контролем.

Таким образом, инспекция отказала обществу в применении налогового вычета по налогу на добавленную стоимость, включенному в цену за оказанные услуги по организации транспортировки до помещения товара под таможенный режим экспорта.

Факт выставления счета-фактуры комиссионером 31.08.2007, то есть после помещения товара под таможенный режим экспорта, не имеет в этом случае правового значения, поскольку связан не с самой перевозкой, а с датой отчета комиссионера перед обществом об исполнении поручения.

Судами дана ошибочная оценка указанным обстоятельствам. Для решения вопроса о надлежащей налоговой ставке при налогообложении операций по реализации услуг по организации транспортировки необходимо было соотнести даты оказания услуг с датой помещения товара под таможенный режим экспорта и применить необходимые нормы права.

Таким образом, оспариваемые судебные акты в указанной части нарушают единообразие в толковании и применении арбитражными судами норм права, что в силу пункта 1 статьи 304 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации является основанием для их отмены в этой части.

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

**ПОСТАНОВИЛ:**

решение Арбитражного суда города Москвы от 17.11.2008 по делу № А40-47698/08-75-169, постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 23.01.2009 и постановление Федерального арбитражного суда Московского окру-

Постановления Президиума

га от 19.06.2009 по тому же делу в части отказа открытому акционерному обществу «ТНК-Нижневартовск» в признании недействительным решения Межрегиональной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам № 1 от 13.05.2008 № 52-02-17/1234 о доначислении 42 317 рублей 07 копеек налога на добавленную стоимость, начислении соответствующей суммы пеней и привлечении к налоговой ответственности по пункту 1 статьи 122 Налогового кодекса Российской Федерации в виде штрафа за неуплату данной суммы налога отменить.

Решение Межрегиональной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам № 1 от 13.05.2008 № 52-02-17/1234 в этой части признать недействительным.

В остальной части указанные судебные акты оставить без изменения.

*Председательствующий А.А. Иванов*

Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 2/2010

### Учет расходов в виде процентов по договорам займа

Положения статьи 272 Налогового кодекса Российской Федерации в корреспонденции со статьями 252 и 238 Кодекса устанавливают правило, согласно которому налогоплательщик формирует налогооблагаемую базу конкретного налогового периода с учетом доходов и расходов, относящихся к данному периоду, а также исходя из того, когда такие расходы и доходы должны у него возникнуть в силу условий договора или иных особенностей, предусмотренных главой 25 Кодекса. При этом факт реальной уплаты процентов не является определяющим при разрешении вопроса о моменте признания расходов в соответствии со статьей 272 Кодекса.

### ПОСТАНОВЛЕНИЕ Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 11200/09 Москва, 24 ноября 2009 г.

Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в составе:

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

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

рассмотрел заявление закрытого акционерного общества «СаНиВа» о пересмотре в порядке надзора постановления Федерального арбитражного суда Московского округа от 22.07.2009 по делу № А40-79561/08-35-348 Арбитражного суда города Москвы.

В заседании приняли участие представители:

от заявителя — закрытого акционерного общества «СаНиВа» — Мануйлов В.В., Хрусталева Ю.А.;

от Инспекции Федеральной налоговой службы № 15 по городу Москве — Овчар О.В., Рубанова Е.В., Суворова Е.В.

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

По результатам выездной налоговой проверки закрытого акционерного общества «СаНиВа» (далее — общество) за период с 01.01.2005 по 31.12.2006 Инспекцией Федеральной налоговой службы № 15 по городу Москве (далее — инспекция) были установлены нарушения, послужившие основанием для принятия решения

## Постановления Президиума

от 30.10.2008 № 1542, которым обществу доначислено 3 188 255 рублей налога на прибыль и налога на добавленную стоимость, начислено 449 442 рубля пеней за несвоевременную уплату данных налогов. Указанным решением общество также привлечено к налоговой ответственности, предусмотренной статьей 122 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — Кодекс), в виде взыскания 637 651 рубля штрафа.

Одним из оснований для принятия решения послужил вывод инспекции о неполной уплате обществом налога на прибыль в результате неправомерного отнесения в состав внереализационных расходов процентов по займу (4 590 789 рублей за 2005 год и 3 238 336 рублей за 2006 год), уплата которых согласно условиям договора от 10.11.2001 № Sn01/2-Ki, заключенного между обществом и фирмой «Кансай инвест кабусики кайся» (Япония) (далее — договор займа), должна быть произведена в период с 01.04.2010 по 01.11.2014. Сумма займа — 1 900 000 долларов США погашается на основании графика до 01.04.2010.

Указанное нарушение повлекло доначисление 1 565 062 рублей налога на прибыль (инспекцией при исчислении налога был учтен убыток, полученный обществом в 2005 году в размере 1 573 601 рубля), соответствующих пеней и штрафа.

Общество обратилось в Арбитражный суд города Москвы с заявлением о признании недействительными решения инспекции и требования об уплате налоговых санкций.

Решением Арбитражного суда города Москвы от 27.01.2009 требования общества удовлетворены в полном объеме.

Постановлением Девятого арбитражного апелляционного суда от 27.03.2009 решение суда первой инстанции оставлено без изменения.

Суды первой и апелляционной инстанций согласились с позицией общества и признали обоснованным включение им в состав внереализационных расходов при исчислении налога на прибыль процентов по займу независимо от их фактической уплаты заимодавцу. При этом суды руководствовались положениями статей 265, 269 и пунктом 8 статьи 272 Кодекса.

Федеральный арбитражный суд Московского округа постановлением от 22.07.2009 изменил названные судебные акты, отменив их по эпизоду, вытекающему из договора займа, и отказал обществу в удовлетворении заявленных требований в указанной части. В остальной части судебные акты были оставлены им без изменения.

Учитывая период погашения процентов, приходящийся на налоговые периоды 2010—2014 годов, суд кассационной инстанции пришел к выводу, что расходы по процентам исходя из требований соответствующих положений Кодекса относятся к тем периодам, в которых у общества возникает обязательство по их уплате, следовательно, данные расходы не могут уменьшать налогооблагаемую базу 2005—2006 годов.

## Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 2/2010

В заявлении, поданном в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации, о пересмотре в порядке надзора постановления Федерального арбитражного суда Московского округа от 22.07.2009 общество просит его отменить в части отказа в удовлетворении требования о признании недействительным решения инспекции по эпизоду договора займа, ссылаясь на нарушение единообразия в толковании и применении судом норм права, в отмененной части решение суда первой инстанции и постановление суда апелляционной инстанции оставить без изменения; в остальной части постановление суда кассационной инстанции оставить в силе.

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

Проверив обоснованность доводов, изложенных в заявлении, отзыве на него и выступлениях присутствующих в заседании представителей участвующих в деле лиц, Президиум считает, что постановление суда кассационной инстанции подлежит оставлению без изменения, а заявление общества — оставлению без удовлетворения по следующим основаниям.

Согласно подпункту 2 пункта 1 статьи 265 Кодекса в состав внереализационных расходов включаются расходы в виде процентов по долговым обязательствам любого вида, в том числе процентов, начисленных по ценным бумагам и иным обязательствам, выпущенным (эмитированным) налогоплательщиком с учетом особенностей, предусмотренных статьей 269 Кодекса.

Пунктом 1 статьи 272 Кодекса определено, что расходы, принимаемые для целей налогообложения, признаются таковыми в том отчетном (налоговом) периоде, к которому они относятся, независимо от времени фактической выплаты денежных средств и (или) иной формы их оплаты.

По договорам займа и иным аналогичным договорам (иным долговым обязательствам, включая ценные бумаги), срок действия которых приходится более чем на один отчетный период, в целях главы 25 Кодекса «Налог на прибыль организаций» расход признается осуществленным и включается в состав соответствующих расходов на конец соответствующего отчетного периода.

В случае прекращения действия договора (погашения долгового обязательства) до истечения отчетного периода расход признается осуществленным и включается в состав соответствующих расходов на дату прекращения действия договора (погашения долгового обязательства) (пункт 8 статьи 272 Кодекса).

Из указанных положений Кодекса следует, что налогоплательщик вправе учесть в составе расходов сумму процентов, начисленных (подлежащих к уплате) в соответствующем налоговом (отчетном) периоде.

Такой вывод следует также из пункта 4 статьи 328 Кодекса, устанавливающего, что налогоплательщик в аналитическом учете на основании справок ответственного лица, которому поручено ведение учета доходов (расходов) по долговым обя-

## Постановления Президиума

зательствам, обязан отразить в составе доходов (расходов) сумму процентов, причитающихся к получению (выплате) на конец месяца.

Статьей 809 Гражданского кодекса Российской Федерации определено, что залодавец имеет право на получение с заемщика процентов на сумму займа в размерах и порядке, предусмотренных договором.

По условиям договора займа уплата, а следовательно, и начисление процентов за пользование заемными средствами должны производиться в период с 01.04.2010 по 01.11.2014, и ранее у общества не возникает обязательств перед залодавцем по их погашению, то есть не возникает и расходов, подлежащих включению в уменьшение налогооблагаемой базы при исчислении налога на прибыль.

Суды первой и апелляционной инстанций правильно утверждают, что факт реальной уплаты процентов не является определяющим при разрешении вопроса о моменте признания расходов в соответствии со статьей 272 Кодекса. Вместе с тем положения этой статьи в корреспонденции со статьями 252 и 328 Кодекса устанавливают правило, согласно которому налогоплательщик формирует налогооблагаемую базу конкретного налогового периода с учетом доходов и расходов, относящихся к данному периоду, а также исходя из того, когда такие расходы и доходы должны у него возникнуть в силу условий договора или иных особенностей, предусмотренных главой 25 Кодекса.

Поскольку расходы по уплате процентов не могли возникнуть у общества ранее срока, установленного договором займа, их отнесение в уменьшение налогооблагаемой базы 2005–2006 годов неправомерно.

Таким образом, вывод суда кассационной инстанции о необоснованном отнесении обществом в состав расходов проверяемых налоговых периодов сумм процентов, подлежащих уплате в 2010–2014 годах, является правильным.

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

**ПОСТАНОВИЛ:**

постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 22.07.2009 по делу № А40-79561/08-35-348 Арбитражного суда города Москвы оставить без изменения.

Заявление закрытого акционерного общества «СаНиВа» оставить без удовлетворения.

*Председательствующий А.А. Иванов*

Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 2/2010

## **Налогообложение прибыли иностранного авиаперевозчика**

Аэропортовые сборы являются составной частью расходов иностранного авиаперевозчика, которые формируют стоимость авиабилетов, выручка от продажи которых признается доходом иностранной организации, не подлежащей налогообложению в Российской Федерации в силу статьи 8 Конвенции между Правительством Российской Федерации и Правительством Соединенного Королевства Великобритании и Северной Ирландии об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и прирост стоимости имущества от 15.02.1994.

### **ПОСТАНОВЛЕНИЕ Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 6624/09 Москва, 17 ноября 2009 г.**

Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в составе:

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

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

рассмотрел заявление компании «Бритиш Эрэйз Плс» о пересмотре в порядке надзора решения Арбитражного суда города Москвы от 30.09.2008 по делу № А40-44867/08-117-149, постановления Девятого арбитражного апелляционного суда от 05.12.2008 и постановления Федерального арбитражного суда Московского округа от 16.02.2009 по тому же делу.

В заседании приняли участие представители:

от заявителя — компании «Бритиш Эрэйз Плс» — Баженов О.И., Манн Сукхджиндер Пол Сингх, Ситников А.А., Цыб А.В.;

от Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 47 по городу Москве — Овчар О.В., Харитонов К.Г.

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

Межрайонной инспекцией Федеральной налоговой службы № 47 по городу Москве (далее — инспекция) проведена выездная налоговая проверка компании

## Постановления Президиума

«Бритиш Эрэйз Плс» — резидента Соединенного Королевства Великобритании и Северной Ирландии, — осуществляющей деятельность в Российской Федерации через постоянное представительство (далее — авиакомпания, иностранная компания), за период с 2004 по 2006 год.

По результатам проверки инспекцией принято решение от 22.04.2008 № 2384 о доначислении иностранной компании 20 043 665 рублей 83 копеек налога на добавленную стоимость и налога на прибыль, начислении 8 331 417 рублей 37 копеек пеней и 2 064 299 рублей 87 копеек штрафа, предусмотренного пунктом 1 статьи 122 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — Кодекс), за неуплату названных налогов и направлены требования от 09.07.2008 № 3911 и № 3912 об уплате упомянутых сумм недоимки, пеней и штрафа.

Указанные решение и требования иностранная компания обжаловала в Арбитражный суд города Москвы.

Решением Арбитражного суда города Москвы от 30.09.2008 в удовлетворении заявленных требований отказано.

Постановлением Девятого арбитражного апелляционного суда от 05.12.2008 решение суда первой инстанции оставлено без изменения.

Федеральный арбитражный суд Московского округа постановлением от 16.02.2009 решение суда первой инстанции и постановление суда апелляционной инстанции в части доначисления налога на добавленную стоимость, начисления сумм пеней и штрафа по этому налогу отменил и в отмененной части передал дело на новое рассмотрение в суд первой инстанции. В остальной части судебные акты оставлены без изменения.

В заявлении, поданном в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации, иностранная компания, ссылаясь на нарушение судами положений главы 25 Кодекса и Конвенции между Правительством Российской Федерации и Правительством Соединенного Королевства Великобритании и Северной Ирландии об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и прирост стоимости имущества от 15.02.1994 (далее — Конвенция от 15.02.1994), просит указанные судебные акты в части отказа в признании недействительными оспариваемых решения и требований инспекции по начислению налога на прибыль, начислению пеней и привлечения к налоговой ответственности за неуплату этого налога отменить.

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

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



## Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 2/2010

Как установлено судами, инспекция доначислила налог на прибыль, поскольку пришла к выводу о том, что иностранной компанией, помимо доходов от реализации услуг, связанных с эксплуатацией воздушных судов в международных перевозках, получен доход в виде разницы между суммой аэронавигационных и аэропортовых сборов за обслуживание воздушных судов авиакомпании (далее — аэропортовый сбор, сбор), уплаченных пассажирами в составе стоимости авиабилетов, и суммой сборов, уплаченных авиакомпанией закрытым акционерным обществам «Ист Лайн Хендлинг» и «Коммерческое агентство аэропорта Домодедово» (далее — обслуживающие организации), осуществлявшим по соглашениям от 20.06.2003 № 130/02-03 и от 29.06.2006 № 054/02-06 наземное обслуживание авиакомпании в аэропорту. В авиабилетах сумма сбора отражалась отдельно от тарифа за перевозку.

Указанная суммовая разница возникла в связи с тем, что стоимость авиабилетов и размер аэропортовых сборов установлены в долларах США. При продаже билетов в целях определения их стоимости в рублях применялся курс Международной ассоциации воздушного транспорта для участников названной ассоциации, выполняющих регулярные коммерческие авиаперевозки, а в расчетах с обслуживающей организацией — курс Центрального банка Российской Федерации (далее — Банк России).

В 2004 году авиакомпанией получено от пассажиров в виде сборов 42 882 088 рублей 92 копейки и перечислено обслуживающей организации 42 650 058 рублей 1 копейка. В 2006 году ею получено 72 700 205 рублей 8 копеек сборов, перечислено обслуживающей организации 70 895 179 рублей 30 копеек. На образовавшиеся суммовые разницы (232 030 рублей 91 копейка за 2004 год и 1 805 025 рублей 78 копеек за 2006 год) инспекция начислила 488 893 рубля 59 копеек налога на прибыль.

По мнению судов, авиакомпания, помимо платы за воздушные перевозки, фактически получала от пассажиров денежную компенсацию своих расходов на возмещение аэропортовых сборов, которые она обязана уплачивать в силу характера своей деятельности. Данный доход не связан непосредственно с эксплуатацией воздушных судов в международных перевозках и подлежит налогообложению в Российской Федерации. Положительная разница от применения валютных курсов, полученная авиакомпанией от пассажиров сверх сумм аэропортовых сборов, уплаченных обслуживающей организации, не подпадает под освобождение от обложения налогом на прибыль, предусмотренное статьей 8 Конвенции от 15.02.1994.

Вывод судов является ошибочным.

Иностранные организации, осуществляющие свою деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства, признаются плательщиками налога на прибыль в Российской Федерации (статья 246 Кодекса).

Согласно статье 247 и пункту 1 статьи 307 Кодекса в отношении указанных иностранных организаций прибылью признаются полученные через постоянные

## Постановления Президиума

представительства доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов, которые определяются в соответствии с главой 25 Кодекса; объектом налогообложения — полученный иностранной организацией в результате осуществления деятельности в Российской Федерации через ее постоянное представительство доход, уменьшенный на величину произведенных этим постоянным представителем расходов.

Доходами инспекция признала часть стоимости авиабилетов в сумме аэропортовых сборов за обслуживание авиакомпании в аэропорту Российской Федерации, полученную ею при продаже авиабилетов; расходами — произведенные авиакомпанией в Российской Федерации во исполнение упомянутых соглашений о наземном обслуживании выплаты обслуживающим организациям аэропортовых сборов.

По данным соглашениям обслуживающие организации предоставляли авиакомпании в аэропорту Домодедово услуги с взиманием аэропортовых сборов и раз в месяц выставляли ей счета. Оплата счетов производилась в течение 30 календарных дней с момента их получения представительством авиакомпании.

Отличие курса иностранной валюты Международной ассоциации воздушного транспорта, использованной при определении стоимости билетов, от курса этой валюты Банка России привело к тому, что в 2004 и 2006 годах иностранная компания получила от пассажиров большую сумму, чем перечислила обслуживающим организациям.

Согласно пункту 11.1 статьи 250 и подпункту 5.1 пункта 1 статьи 265 Кодекса вне-реализационными доходами и расходами признаются суммовые разницы, возникающие у налогоплательщика, в случае если сумма возникших обязательств и требований, исчисленная по установленному соглашением сторон курсу условных денежных единиц на дату реализации (оприходования) товаров (работ, услуг), имущественных прав, не соответствует фактически поступившей (уплаченной) сумме в рублях.

При отсутствии иного правового регулирования налогообложение иностранных организаций по деятельности в Российской Федерации через постоянные представительства осуществляется исходя из указанных положений.

Однако в силу статьи 7 Кодекса подлежат применению правила и нормы международных договоров Российской Федерации, если этими договорами, содержащими положения, касающиеся налогообложения и сборов, установлены иные правила и нормы, чем предусмотрено Кодексом.

В данном случае таким международным договором является Конвенция от 15.02.1994, в силу пункта 1 статьи 8 которой прибыль, полученная лицом с постоянным местопребыванием в одном Договаривающемся Государстве от эксплуатации воздушных судов в международных перевозках, подлежит налогообложению только в этом Государстве.

## Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 2/2010

Авиакомпания оказывала услуги по перевозке пассажиров, багажа, почты и грузов в международном сообщении с выдачей соответствующих документов (билетов, багажных квитанций, авианакладных и т.д.) на свои авиарейсы и получала от пассажиров и грузоотправителей как плату за воздушные перевозки, так и аэропортовые сборы.

Названные поступления денежных средств являются доходами перевозчика — авиакомпании. Иных доходов, не связанных с перевозкой пассажиров и грузов в международном сообщении, у нее не было.

Взимание аэропортовых сборов за посадку самолетов в различных аэропортах мира является общепринятой мировой практикой.

В Российской Федерации аэропортовые сборы за обслуживание воздушных судов иностранных авиационных предприятий взимаются с этих лиц в соответствии со статьей 64 Воздушного кодекса Российской Федерации и приказом Федеральной службы воздушного транспорта России от 15.05.2000 № 125 «Об аэронавигационных и аэропортовых сборах за обслуживание воздушных судов иностранных эксплуатантов в воздушном пространстве и аэропортах Российской Федерации».

Возникшая суммовая разница имеет непосредственное отношение к перевозкам авиакомпании в связи с эксплуатацией воздушных судов в международных сообщениях, поскольку осуществление указанной деятельности иностранными авиационными предприятиями в Российской Федерации невозможно без уплаты упомянутых сборов.

Доход авиакомпании в виде тарифа за перевозку не облагался инспекцией налогом на прибыль. Такие же последствия возникают в отношении упомянутой разницы как составной части прибыли иностранной компании, которая не подлежит обложению налогом на прибыль в Российской Федерации в силу статьи 8 Конвенции от 15.02.1994.

Данная правовая норма определила государство, в котором происходит обложение налогом на прибыль всей прибыли резидентов этого государства от эксплуатации воздушных судов в международных перевозках, а не отдельных элементов, участвующих в формировании объекта обложения налогом на прибыль.

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

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

Постановления Президиума

**ПОСТАНОВИЛ:**

решение Арбитражного суда города Москвы от 30.09.2008 по делу № А40-44867/08-117-149, постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 05.12.2008 и постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 16.02.2009 по тому же делу об отказе компании «Бритиш Эрэйз Плс» в признании недействительными решения Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 47 по городу Москве от 22.04.2008 № 2384 и ее требований от 09.07.2008 № 3911 и № 3912 в части доначисления 488 893 рублей 59 копеек налога на прибыль, начисления на эту сумму пеней и привлечения к налоговой ответственности за неуплату данного налога отменить.

В отмененной части заявление компании «Бритиш Эрэйз Плс» удовлетворить.

Признать в соответствующих частях указанные решение и требования Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 47 по городу Москве недействительными.

В остальной части названные судебные акты оставить без изменения.

*Председательствующий А.А. Иванов*

Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 2/2010

### **Таможенный режим перемещения припасов**

Использование на судне топлива, помещенного под таможенный режим перемещения припасов, в количестве, необходимом для обеспечения нормальной эксплуатации и технического обслуживания судна, не является нарушением требований данного таможенного режима.

### **ПОСТАНОВЛЕНИЕ Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 7151/09 Москва, 10 ноября 2009 г.**

Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в составе:

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

членов Президиума: Андреевой Т.К., Витрянского В.В., Вышняк Н.Г., Исайчева В.Н., Козловой О.А., Пановой И.В., Першутова А.Г., Сарбаша С.В., Слесарева В.Л., Чистякова А.И., Юхнея М.Ф. —

рассмотрел заявление открытого акционерного общества «Океанрыбфлот» о пересмотре в порядке надзора постановления Федерального арбитражного суда Дальневосточного округа от 10.02.2009 по делу № А24-3352/2008 Арбитражного суда Камчатской области.

В заседании приняли участие представители:

от заявителя — открытого акционерного общества «Океанрыбфлот» — Волков А.П., Горячева Е.П.;

от Камчатской таможни — Карпенко И.В., Третьяк Е.В., Якшин С.А.

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

Открытое акционерное общество «Океанрыбфлот» (далее — общество) обратилось в Арбитражный суд Камчатской области с заявлением о признании незаконным и отмене постановления Камчатской таможни (далее — таможня) от 23.07.2008 по делу об административном правонарушении № 10705000-46/2008 (далее — постановление таможни).

Решением Арбитражного суда Камчатской области от 09.09.2008 требование общества удовлетворено.

Постановлением Пятого арбитражного апелляционного суда от 11.11.2008 решение суда первой инстанции оставлено без изменения.

## Постановления Президиума

Федеральный арбитражный суд Дальневосточного округа постановлением от 10.02.2009 указанные судебные акты отменил, в удовлетворении требования общества отказал.

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

В отзыве на заявление и дополнении к отзыву таможня просит оставить названный судебный акт без изменения как соответствующий действующему законодательству.

Проверив обоснованность доводов, изложенных в заявлении, отзыве на него, дополнении к отзыву и выступлениях присутствующих в заседании представителей лиц, участвующих в деле, Президиум считает, что обжалуемый судебный акт подлежит отмене по следующим основаниям.

Оспариваемым постановлением таможни общество привлечено к административной ответственности, предусмотренной частью 2 статьи 16.19 Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях (далее — КоАП РФ), за нарушение требований таможенного режима.

Как следует из постановления таможни, общество при таможенном оформлении судна, прибывшего на территорию Российской Федерации, 05.07.2007 подало декларацию, в соответствии с которой заявило таможенный режим перемещения припасов в отношении 33 тонн дизельного топлива и 486 тонн мазута.

Судно с 05.07.2007 по 23.07.2007 следовало в район промысла на таможенной территории Российской Федерации и осуществляло промысловый лов и приемку рыбопродукции в данном районе, израсходовав 2 тонны дизельного топлива и 200 тонн мазута.

Установив эти обстоятельства, таможня пришла к выводу о нарушении обществом требований заявленного таможенного режима, в связи с чем 20.06.2008 составила протокол об административном правонарушении и 23.07.2008 на его основании вынесла постановление о привлечении общества к административной ответственности, предусмотренной частью 2 статьи 16.19 КоАП РФ, в виде 2 337 280 рублей штрафа (в размере стоимости товаров, явившихся предметом административного правонарушения, а именно 2 тонн дизельного топлива и 200 тонн мазута).

Суды первой и апелляционной инстанций признали необоснованным привлечение общества к административной ответственности, указав на отсутствие в его действиях события правонарушения.

Не согласившись с выводами судов первой и апелляционной инстанций, суд кассационной инстанции счел правомерным привлечение общества к ответственно-

## Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 2/2010

сти, так как оно совершило правонарушение, используя припасы при осуществлении деятельности, отличной от международной промышленной либо коммерческой перевозки товаров.

Между тем вывод суда кассационной инстанции основан на неправильном толковании норм права.

Пункт 1 статьи 264 Таможенного кодекса Российской Федерации (далее — Таможенный кодекс, Кодекс) определяет перемещение припасов как таможенный режим, при котором товары, предназначенные для использования на морских (речных) судах, воздушных судах и в поездах, используемых для платной международной перевозки пассажиров либо для платной или бесплатной международной промышленной либо коммерческой перевозки товаров, а также товары, предназначенные для продажи членам экипажей и пассажирам таких морских (речных) судов, воздушных судов, перемещаются через таможенную границу без уплаты таможенных пошлин, налогов и без применения запретов и ограничений экономического характера, установленных в соответствии с законодательством Российской Федерации о государственном регулировании внешнеторговой деятельности.

Вместе с тем исходя из пункта 1 статьи 265 Таможенного кодекса допускается помещение под таможенный режим перемещения припасов товаров (припасов), необходимых для обеспечения нормальной эксплуатации и технического обслуживания морских (речных) судов, воздушных судов и поездов в пути следования или в пунктах промежуточной остановки либо стоянки (в том числе топлива и горюче-смазочных материалов).

В соответствии с пунктом 4 статьи 265 Таможенного кодекса таможенный режим перемещения припасов применяется в отношении припасов при использовании морских (речных) судов для целей торгового мореплавания, воздушных судов гражданской, государственной и экспериментальной авиации, за исключением случаев использования транспортных средств физическими лицами для личного пользования (глава 23 Кодекса).

Согласно статье 2 Кодекса торгового мореплавания Российской Федерации под торговым мореплаванием понимается деятельность, связанная с использованием судов для перевозок грузов, пассажиров, их багажа, рыболовства и некоторых иных целей.

Как следует из приведенных положений законодательства, таможенный режим перемещения припасов может применяться не только при перевозке товаров и пассажиров с использованием морских (речных) судов, но и при использовании морских (речных) судов для целей торгового мореплавания, не связанного с перевозкой товаров и пассажиров, в том числе для рыболовства.

В статье 266 Таможенного кодекса, предусматривающей условия освобождения от уплаты пошлин, налогов, указано: при ввозе на таможенную территорию Российской Федерации припасов, находящихся на борту морских (речных), воздушных

## Постановления Президиума

судов, не уплачиваются ввозные таможенные пошлины, налоги при условии, что данные припасы остаются на борту этих судов во время их нахождения на таможенной территории Российской Федерации.

Согласно пункту 3 Положения о таможенном режиме перемещения припасов, утвержденного постановлением Правительства Российской Федерации от 09.07.2001 № 524, припасы, находящиеся на морских и воздушных судах, при ввозе на таможенную территорию Российской Федерации освобождаются от обложения таможенными пошлинами и налогами при условии, что они остаются и потребляются на этих судах во время их нахождения на таможенной территории Российской Федерации.

Таким образом, использование на судне топлива, помещенного под таможенный режим перемещения припасов, в количестве, необходимом для обеспечения нормальной эксплуатации и технического обслуживания судна, не является нарушением требований названного таможенного режима.

Как установлено судами, топливо, задекларированное обществом в качестве припасов, оставалось на борту судна и потреблялось во время его нахождения на таможенной территории Российской Федерации, то есть с соблюдением указанных условий перемещения припасов.

Таким образом, привлечение общества к административной ответственности, предусмотренной частью 2 статьи 16.19 КоАП РФ, за нарушение требований таможенного режима перемещения припасов является неправомерным.

При названных обстоятельствах обжалуемое постановление суда кассационной инстанции нарушает единообразие в толковании и применении арбитражными судами норм права, поэтому в соответствии с пунктом 1 статьи 304 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации подлежит отмене.

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

**ПОСТАНОВИЛ:**

постановление Федерального арбитражного суда Дальневосточного округа от 10.02.2009 по делу № А24-3352/2008 Арбитражного суда Камчатской области отменить.

Решение Арбитражного суда Камчатской области от 09.09.2008 и постановление Пятого арбитражного апелляционного суда от 11.11.2008 по данному делу оставить без изменения.

*Председательствующий А.А. Иванов*



Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 2/2010

### **Таможенный режим перемещения припасов**

Использование на судне топлива, помещенного под таможенный режим перемещения припасов, в количестве, необходимом для обеспечения нормальной эксплуатации и технического обслуживания судна, не является нарушением требований данного таможенного режима.

### **ПОСТАНОВЛЕНИЕ Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 7022/09 Москва, 10 ноября 2009 г.**

Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в составе:

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

членов Президиума: Андреевой Т.К., Валявиной Е.Ю., Витрянского В.В., Вышняк Н.Г., Исайчева В.Н., Козловой О.А., Пановой И.В., Першутова А.Г., Сарбаша С.В., Слесарева В.Л., Чистякова А.И., Юхнея М.Ф. —

рассмотрел заявление общества с ограниченной ответственностью «Рыбная компания «Лунтос» о пересмотре в порядке надзора постановления Федерального арбитражного суда Дальневосточного округа от 09.02.2009 по делу № А24-2552/2008 Арбитражного суда Камчатской области.

В заседании приняли участие представители:

от заявителя — общества с ограниченной ответственностью «Рыбная компания «Лунтос» — Велицкий А.И., Ромадова В.Н.;

от Камчатской таможни — Карпенко И.В., Третьяк Е.В., Якшин С.А.

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

Общество с ограниченной ответственностью «Рыбная компания «Лунтос» (далее — общество) обратилось в Арбитражный суд Камчатской области с заявлением о признании незаконным и отмене постановления Камчатской таможни (далее — таможня) от 19.06.2008 по делу об административном правонарушении № 10705000-47/2008 (далее — постановление таможни).

Решением Арбитражного суда Камчатской области от 09.09.2008 требование общества удовлетворено.

Постановлением Пятого арбитражного апелляционного суда от 11.11.2008 решение суда первой инстанции оставлено без изменения.

## Постановления Президиума

Федеральный арбитражный суд Дальневосточного округа постановлением от 09.02.2009 указанные судебные акты отменил, в удовлетворении требования общества отказал.

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

В отзыве на заявление и дополнении к отзыву таможня просит оставить названный судебный акт без изменения как соответствующий действующему законодательству.

Проверив обоснованность доводов, изложенных в заявлении, отзыве на него, дополнении к отзыву и выступлениях присутствующих в заседании представителей лиц, участвующих в деле, Президиум считает, что обжалуемый судебный акт подлежит отмене по следующим основаниям.

Оспариваемым постановлением таможни общество привлечено к административной ответственности, предусмотренной частью 2 статьи 16.19 Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях (далее — КоАП РФ), за нарушение требований таможенного режима.

Как следует из постановления таможни, общество при таможенном оформлении судна, прибывшего на территорию Российской Федерации, 05.07.2007 подало декларацию, в соответствии с которой заявило таможенный режим перемещения припасов в отношении 434,8 тонны топлива.

Судно с 05.07.2007 по 06.08.2007 следовало в район промысла на таможенной территории Российской Федерации и осуществляло промысловый лов и приемку рыбопродукции в данном районе, израсходовав 149,1 тонны дизельного топлива.

Установив эти обстоятельства, таможня пришла к выводу о нарушении обществом требований заявленного таможенного режима, в связи с чем 11.06.2008 составила протокол об административном правонарушении и 19.06.2008 на его основании вынесла постановление о привлечении общества к административной ответственности, предусмотренной частью 2 статьи 16.19 КоАП РФ, в виде 2 779 224 рублей штрафа (в размере стоимости товаров, явившихся предметом административного правонарушения, а именно 149,1 тонны дизельного топлива).

Суды первой и апелляционной инстанций признали необоснованным привлечение общества к административной ответственности, указав на отсутствие в его действиях события правонарушения.

Не согласившись с выводами судов первой и апелляционной инстанций, суд кассационной инстанции счел правомерным привлечение общества к ответственности, так как оно совершило правонарушение, используя припасы при осуществлении деятельности, отличной от международной промышленной либо коммерческой перевозки товаров.

Между тем вывод суда кассационной инстанции основан на неправильном толковании норм права.

Пункт 1 статьи 264 Таможенного кодекса Российской Федерации (далее — Таможенный кодекс, Кодекс) определяет перемещение припасов как таможенный режим, при котором товары, предназначенные для использования на морских (речных) судах, воздушных судах и в поездах, используемых для платной международной перевозки пассажиров либо для платной или бесплатной международной промышленной либо коммерческой перевозки товаров, а также товары, предназначенные для продажи членам экипажей и пассажирам таких морских (речных) судов, воздушных судов, перемещаются через таможенную границу без уплаты таможенных пошлин, налогов и без применения запретов и ограничений экономического характера, установленных в соответствии с законодательством Российской Федерации о государственном регулировании внешнеторговой деятельности.

Вместе с тем исходя из пункта 1 статьи 265 Таможенного кодекса допускается помещение под таможенный режим перемещения припасов товаров (припасов), необходимых для обеспечения нормальной эксплуатации и технического обслуживания морских (речных) судов, воздушных судов и поездов в пути следования или в пунктах промежуточной остановки либо стоянки (в том числе топлива и горюче-смазочных материалов).

В соответствии с пунктом 4 статьи 265 Таможенного кодекса таможенный режим перемещения припасов применяется в отношении припасов при использовании морских (речных) судов для целей торгового мореплавания, воздушных судов гражданской, государственной и экспериментальной авиации, за исключением случаев использования транспортных средств физическими лицами для личного пользования (глава 23 Кодекса).

Согласно статье 2 Кодекса торгового мореплавания Российской Федерации под торговым мореплаванием понимается деятельность, связанная с использованием судов для перевозок грузов, пассажиров, их багажа, рыболовства и некоторых иных целей.

Как следует из приведенных положений законодательства, таможенный режим перемещения припасов может применяться не только при перевозке товаров и пассажиров с использованием морских (речных) судов, но и при использовании морских (речных) судов для целей торгового мореплавания, не связанного с перевозкой товаров и пассажиров, в том числе для рыболовства.

В статье 266 Таможенного кодекса, предусматривающей условия освобождения от уплаты пошлин, налогов, указано: при ввозе на таможенную территорию Российской Федерации припасов, находящихся на борту морских (речных), воздушных судов, не уплачиваются ввозные таможенные пошлины, налоги при условии, что данные припасы остаются на борту этих судов во время их нахождения на таможенной территории Российской Федерации.

## Постановления Президиума

Согласно пункту 3 Положения о таможенном режиме перемещения припасов, утвержденного постановлением Правительства Российской Федерации от 09.07.2001 № 524, припасы, находящиеся на морских и воздушных судах, при ввозе на таможенную территорию Российской Федерации освобождаются от обложения таможенными пошлинами и налогами при условии, что они остаются и потребляются на этих судах во время их нахождения на таможенной территории Российской Федерации.

Таким образом, использование на судне топлива, помещенного под таможенный режим перемещения припасов, в количестве, необходимом для обеспечения нормальной эксплуатации и технического обслуживания судна, не является нарушением требований этого таможенного режима.

Как установлено судами, топливо, задекларированное обществом в качестве припасов, оставалось на борту судна и потреблялось во время его нахождения на таможенной территории Российской Федерации, то есть с соблюдением указанных условий перемещения припасов.

Таким образом, привлечение общества к административной ответственности, предусмотренной частью 2 статьи 16.19 КоАП РФ, за нарушение требований таможенного режима перемещения припасов является неправомерным.

При названных обстоятельствах обжалуемое постановление суда кассационной инстанции нарушает единообразие в толковании и применении арбитражными судами норм права, поэтому в соответствии с пунктом 1 статьи 304 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации подлежит отмене.

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

**ПОСТАНОВИЛ:**

постановление Федерального арбитражного суда Дальневосточного округа от 09.02.2009 по делу № А24-2552/2008 Арбитражного суда Камчатской области отменить.

Решение Арбитражного суда Камчатской области от 09.09.2008 и постановление Пятого арбитражного апелляционного суда от 11.11.2008 по данному делу оставить без изменения.

*Председательствующий А.А. Иванов*