

## **ПРИМЕНЕНИЕ НАЛОГОВОГО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА**

### **Обоснованность получения налоговой выгоды**

Изменение договорной структуры внутри холдинга, осуществляющего как производство, так и реализацию табачной продукции через организации, выступающие в качестве самостоятельных налогоплательщиков по законодательству Российской Федерации, и перенос бремени уплаты лицензионных платежей с завода-изготовителя на обществу-дистрибьютора, вызванный необходимостью повышения эффективности указанной деятельности, не противоречат требованиям налогового законодательства.

### **ПОСТАНОВЛЕНИЕ**

**Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации**

**№ 8867/10**

**Москва, 28 октября 2010 г.**

Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в составе:

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

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

рассмотрел заявление закрытого акционерного общества «Дж. Т.И. по Маркетингу и Продажам» о пересмотре в порядке надзора решения Арбитражного суда города Москвы от 05.10.2009 по делу № А40-41114/09-151-229, постановления Девятого арбитражного апелляционного суда от 23.12.2009 и постановления Федерального арбитражного суда Московского округа от 29.03.2010 по тому же делу.

В заседании приняли участие представители:

от заявителя — закрытого акционерного общества «Дж. Т.И. по Маркетингу и Продажам» — Ахметшин Р.И., Воропаев С.Ю., Иващенко Н.С., Лебедева Ю.А., Овумян Л.Г., Сергеев А.В., Смелков Д.В.;

от Межрегиональной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам № 3 — Рябинин С.В., Терехов А.Ю., Шаронин В.Ю.

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

Закрытое акционерное общество «Дж. Т.И. по Маркетингу и Продажам» (далее — общество «Дж. Т.И. — МП», общество) обратилось в Арбитражный суд города Москвы с заявлением о признании недействительным решения Межрегиональной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам № 3 (далее — инспекция) от 06.11.2008 № 03-1-31/24.

Решением Арбитражного суда города Москвы от 05.10.2009 в удовлетворении заявления отказано.

Постановлением Девятого арбитражного апелляционного суда от 23.12.2009 решение суда первой инстанции изменено: отменено в части отказа в удовлетворении заявленного требования о признании недействительными пунктов 1.1, 1.2, 1.3, 2.2 мотивировочной части решения инспекции и соответствующих им доначисленных сумм налогов, начисленных пеней, штрафов; в указанной части решение инспекции признано недействительным. В остальной части решение суда первой инстанции оставлено без изменения.

Федеральный арбитражный суд Московского округа постановлением от 29.03.2010 постановление суда апелляционной инстанции в части отмены решения суда первой инстанции и удовлетворения заявленного требования о признании недействительным решения инспекции по эпизоду, связанному с включением в состав расходов затрат по возмещению агенту (ООО «Петро») сумм штрафов за нарушение гражданских обязательств, а также затрат на выплату агенту вознаграждения, начисленного на сумму штрафов (пункт 1.1 решения инспекции), отменил, оставив в силе решение суда первой инстанции. В остальной части постановление суда апелляционной инстанции оставлено без изменения.

В заявлении, поданном в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации, о пересмотре в порядке надзора указанных судебных актов общество «Дж. Т.И. — МП» просит отменить их в части отказа в удовлетворении его требования о признании недействительным решения инспекции о доначислении 431 359 746 рублей налога на прибыль, 325 460 768 рублей налога на добавленную стоимость, начислении соответствующих сумм пеней и штрафов по пунктам 1.4, 2.3 мотивировочной части решения инспекции и удовлетворить его требование в этой части. При этом общество ссылается на нарушение единообразия в толковании и применении арбитражными судами норм материального и процессуального 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 заявление общества подлежит удовлетворению по следующим основаниям.

Как следует из материалов дела, по результатам проведения выездной налоговой проверки общества «Дж. Т.И. — МП» за 2005–2007 годы были установлены нарушения, послужившие основанием для составления инспекцией акта и принятия решения от 06.11.2008 № 03-1-31/24, в соответствии с которым общество привле-

чено к налоговой ответственности в виде 131 287 140 рублей штрафа. Кроме того, ему доначислено 968 612 411 рублей налогов и начислено 203 624 474 рубля пеней за их несвоевременную уплату.

В частности, основанием доначисления 431 359 746 рублей налога на прибыль, начисления соответствующих сумм пеней и налоговых санкций (пункт 1.4 мотивировочной части решения) послужил вывод инспекции о занижении обществом налогооблагаемой базы в результате отнесения в состав прочих расходов, связанных с производством и реализацией, лицензионных платежей, уплаченных в 2005–2007 годах за пользование товарными знаками «Magna», «Monte Carlo», «More», «North Star», «Camel», «Salem», «Winston», а с 2007 года уплаченных также за пользование товарными знаками «Mild Seven» и «Epique» при осуществлении деятельности по реализации табачных изделий.

По мнению инспекции и судов, отказавших в удовлетворении заявленного требования в указанной части, названные товарные знаки фактически использовались не обществом «Дж. Т.И. — МП», а обществом с ограниченной ответственностью «Петро» (далее — общество «Петро», завод), изготавливающим табачную продукцию и введившим ее в гражданский оборот, а уплата обществом «Дж. Т.И. — МП» лицензионных платежей (роялти) со стоимости табачной продукции, реализуемой независимым дистрибьюторам, приводила к завышению этих платежей. В результате данной позиции разница между суммой роялти, уплаченной обществом «Дж. Т.И. — МП», и суммой роялти, уплаченной заводом, исходя из тех цен, по которым продукция передавалась обществу, признана инспекцией и судами, поддержавшими данную позицию, необоснованной налоговой выгодой.

Суды посчитали несостоятельными доводы общества «Дж. Т.И. — МП» о том, что оно, а не общество «Петро» имело лицензионные права и вводило товар в оборот, а производство табачной продукции осуществлялось под его контролем в рамках заключенного с заводом договора подряда.

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

Общество «Дж. Т.И. — МП» зарегистрировано в качестве юридического лица (свидетельство о внесении записи в Единый государственный реестр юридических лиц от 22.01.2002 № Р-6269 17 11). Единственным учредителем общества «Дж. Т.И. — МП» является иностранная компания «Дж. Т. Интернэшнл Фервальтунгсгезельшафт мбХ» (Германия), входящая в состав компании «JT International» («JTI») (Япония), имеющей на территории Российской Федерации табачные фабрики, в том числе общество «Петро». Все названные компании входят в состав международного холдинга «JTI» и признаны судами для целей налогового контроля взаимозависимыми организациями.

Основные виды деятельности общества «Дж. Т.И. — МП» — организация производства, продвижение и реализация на территории Российской Федерации табачной продукции под соответствующими товарными знаками на исключительной основе, для осуществления которых обществом был заключен ряд договоров.

По лицензионному договору, заключенному с компанией «JT International S.A.» (правообладателем) общество «Дж. Т.И. — МП» приобрело права на использование товарных знаков с оплатой по ставкам 6–8 процентов от стоимости реализованной на территории Российской Федерации продукции на срок с 01.01.2003 до 31.12.2017. Наряду с указанным договором общество «Дж. Т.И. — МП» заключило с обществом «Петро» договор от 26.12.2002 № 5093/1, по условиям которого завод обязан изготовить и передать всю произведенную табачную продукцию, маркированную товарными знаками, исключительно обществу.

Общество вводило изготовленную заводом продукцию в гражданский оборот на основании дистрибьюторских договоров на оптовую реализацию табачной продукции в различных регионах Российской Федерации, отражая полученную выручку в составе доходов от реализации товаров (работ, услуг).

До 2003 года роялти за использование на территории Российской Федерации названных товарных знаков уплачивало общество «Петро» по сублицензионному договору, заключенному с «JT International S.A.» на срок с 01.01.2000 по 31.12.2017. Согласно дополнению к договору, зарегистрированному Российским агентством по патентам и товарным знакам 13.08.2001 № 17271–17290, общество «Петро» может временно приостановить использование товарных знаков в целом или частично путем направления предварительного письменного уведомления. Такое приостановление с 01.01.2003 было произведено.

Не оспаривая как таковое право на включение в состав прочих расходов, связанных с производством и реализацией, платежей за пользование правами на результаты интеллектуальной деятельности и средствами индивидуализации (подпункт 37 пункта 1 статьи 264 Налогового кодекса Российской Федерации, далее — Кодекс), инспекция тем не менее исключила из состава расходов общества часть суммы уплаченных лицензионных платежей со ссылкой на то обстоятельство, что указанные платежи были завышены, поскольку рассчитывались обществом в процентном соотношении от рыночной стоимости реализованной им продукции. При этом инспекция признает, что в рамках ранее существовавших правоотношений «завод — правообладатель — независимые дистрибьюторы» завод также рассчитывал лицензионные платежи от рыночной стоимости реализуемой им продукции по тем же ставкам, что и общество «Дж. Т.И. — МП» в проверяемые налоговые периоды. Однако в оспариваемом решении инспекции для расчета доначисленных сумм налога на прибыль была использована цена, по которой завод передавал продукцию обществу по договору подряда.

Согласно статье 247 Кодекса прибылью для российских организаций признается полученный доход, уменьшенный на сумму произведенных расходов, определяемых в соответствии с главой 25 Кодекса. При этом производимые налогоплательщиками расходы должны быть обоснованными и документально подтвержденными, направленными на получение дохода (статья 252 Кодекса).

Вместе с тем обоснованность расходов, уменьшающих в целях налогообложения полученные доходы, не может оцениваться с точки зрения их целесообразности, рациональности, эффективности или полученного результата. Хозяйствующие субъекты самостоятельно по своему усмотрению выбирают способы достижения результата от предпринимательской деятельности. В полномочия же налоговых

органов входит лишь контроль за соблюдением налогоплательщиками законодательства о налогах и сборах, а не вменение им доходов исходя из собственного видения способов достижения налогоплательщиками экономического эффекта с меньшими затратами, на что неоднократно указывал Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации (постановления от 26.02.2008 № 11542/07, от 18.03.2008 № 14616/07).

Следовательно, изменение с 2003 года договорной структуры внутри холдинга, осуществляющего как производство, так и реализацию табачной продукции через организации, выступающие в качестве самостоятельных налогоплательщиков по законодательству Российской Федерации, и перенос бремени уплаты лицензионных платежей с завода на общество «Дж. Т.И. — МП», вызванных необходимостью повышения эффективности указанной деятельности, не противоречит требованиям налогового законодательства.

В нарушение статей 71, 168 и 170 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации судами оставлена без соответствующей правовой оценки ссылка общества «Дж. Т.И. — МП» на наличие деловой цели в изменении договорной структуры, в результате которой с завода были сняты все функции и расходы по планированию объемов и ассортимента производимой продукции и по ее продвижению на рынке, а общество как обособленная торговая компания стало эксклюзивным дистрибьютором произведенной на территории Российской Федерации табачной продукции под перечисленными ранее товарными знаками. Более того, суд кассационной инстанции признал наличие у общества деловой цели, однако пришел к выводам, противоречащим фактическим обстоятельствам, установленным им при рассмотрении данного спора.

Президиум не может согласиться с выводом судов о том, что фактически общество «Петро» вводило табачную продукцию в оборот и должно было уплачивать правообладателю лицензионные платежи за использование товарных знаков.

Согласно пункту 1 статьи 22 Закона Российской Федерации от 23.09.1992 «О товарных знаках, знаках обслуживания и наименованиях мест происхождения товаров» (далее — Закон о товарных знаках) использованием товарного знака считается применение его на товарах, для которых товарный знак зарегистрирован, и (или) их упаковке правообладателем или лицом, которому такое право предоставлено на основе лицензионного договора.

Из указанных положений в корреспонденции со статьей 4 Закона о товарных знаках, закрепляющей содержание исключительного права на товарный знак, следует, что под использованием права на товарный знак понимается его нанесение на товар не только непосредственно правообладателем или лицензиатом, но и другим лицом по распоряжению правообладателя или лицензиата. При этом гражданско-правовая квалификация договора между обществом «Дж. Т.И. — МП» и заводом (в качестве купли-продажи или подряда) не имеет правового значения для разрешения вопроса о праве на отнесение в состав расходов затрат, понесенных в связи с использованием прав на товарные знаки. Таким правом обладает лицо, которое фактически несет указанные расходы и получает доход от реализации продукции с нанесенным на нее товарным знаком.

Общество «Петро» передавало всю производимую им продукцию исключительно обществу «Дж. Т.И. — МП», расходов по использованию товарных знаков не несло, свою налоговую базу при исчислении налога на прибыль на эти расходы не уменьшало, следовательно, каких-либо правовых оснований для вменения ему в обязанность несения таких расходов не имелось.

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

В соответствии с пунктом 3 данного постановления налоговая выгода может быть признана необоснованной, в частности в случаях, если для целей налогообложения учтены операции не в соответствии с их действительным экономическим смыслом или учтены операции, не обусловленные разумными экономическими или иными причинами. Так, взаимозависимость участников сделок в совокупности и взаимосвязи с иными обстоятельствами может быть признана обстоятельством, свидетельствующим о получении налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды.

Указанные обстоятельства при рассмотрении настоящего дела установлены не были. Само же по себе наличие взаимозависимости участников рассматриваемых хозяйственных операций в отсутствие каких-либо доказательств получения необоснованной налоговой выгоды от использования на территории Российской Федерации товарных знаков значения не имеет.

Следовательно, оснований для отказа в удовлетворении требования общества о признании недействительным решения инспекции о доначислении 431 359 746 рублей налога на прибыль, начислении соответствующих сумм пеней и налоговых санкций (пункт 1.4 мотивировочной части решения) у судов не имелось.

В пункте 2.3 мотивировочной части решения инспекции указано, что общество в нарушение статьи 171 Кодекса необоснованно применило 325 460 768 рублей налогового вычета по налогу на добавленную стоимость, уплаченного обществом как налоговым агентом с сумм роялти, перечисленных иностранному юридическому лицу — правообладателю по лицензионному договору.

Президиум полагает, что этот вывод противоречит положениям действующего налогового законодательства.

Исходя из статьи 161 Кодекса при реализации товаров (работ, услуг), местом реализации которых является территория Российской Федерации, налогоплательщиками — иностранными юридическими лицами, не состоящими на учете в налоговых органах в качестве налогоплательщиков, налоговая база по налогу на добавленную стоимость определяется налоговыми агентами, приобретающими товары (работы, услуги) у указанных иностранных лиц, как сумма дохода от реализации этих товаров (работ, услуг) с учетом налога.

Налоговые агенты обязаны исчислить, удержать у налогоплательщика и уплатить в бюджет соответствующую сумму налога вне зависимости от того, исполняют ли они обязанности налогоплательщика, связанные с исчислением и уплатой налога, или иные обязанности, определенные главой 21 Кодекса.

Судами установлено и инспекцией не оспаривается, что из средств, уплаченных правообладателю, общество в качестве налогового агента удержало и перечислило в бюджет 325 460 768 рублей налога на добавленную стоимость.

Согласно пункту 3 статьи 171 Кодекса налог на добавленную стоимость подлежит вычету покупателем — налоговым агентом — при условии, что товары (работы, услуги) были приобретены им для осуществления операций, признаваемых объектом налогообложения, либо для перепродажи и при их приобретении он удержал и уплатил налог из доходов иностранного юридического лица.

В случае несоблюдения именно этих условий Кодекса возможен отказ в предоставлении налоговых вычетов лицам, уплатившим налог в бюджет в качестве налоговых агентов, на что указал Высший Арбитражный Суд Российской Федерации в постановлении от 02.09.2008 № 5002/08.

Материалами дела подтверждено, что налог на добавленную стоимость в названной сумме был уплачен обществом именно в качестве налогового агента, а использование товарных знаков было связано с оптовой реализацией им на территории Российской Федерации табачной продукции, признаваемой объектом налогообложения при исчислении обществом как налогоплательщиком с данных оборотов налога на добавленную стоимость.

С учетом изложенного у инспекции не имелось правовых оснований для отказа обществу в применении вычета в заявленном размере.

Более того, инспекция частично приняла как расходы, так и вычеты по налогу на добавленную стоимость с операций по использованию товарных знаков, тем самым признав их направленность как на получение дохода в целях исчисления налога на прибыль, так и на формирование облагаемых оборотов по налогу на добавленную стоимость.

Между тем, признавая факт получения налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды в виде уменьшения налоговой базы либо применения налогового вычета, невозможно ставить под сомнение хозяйственную операцию в части, что было сделано инспекцией при проведении данной выездной налоговой проверки. В подобных случаях Кодекс предусматривает проверку соответствия примененных налогоплательщиком цен с учетом положений статьи 40 Кодекса при наличии к этому оснований, установленных пунктом 2 названной статьи. Таким правом инспекция не воспользовалась, что повлекло неправомерное доначисление обществу налога на прибыль и налога на добавленную стоимость, начисление пеней и штрафов.

Следовательно, оспариваемые судебные акты в указанной части нарушают единообразие в толковании и применении арбитражными судами норм материального

права, что согласно пункту 1 части 1 статьи 304 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации является основанием для их отмены.

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

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

**ПОСТАНОВИЛ:**

решение Арбитражного суда города Москвы от 05.10.2009 по делу № А40-41114/09-151-229, постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 23.12.2009 и постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 29.03.2010 по тому же делу в части отказа закрытому акционерному обществу «Дж. Т.И. по Маркетингу и Продажам» в удовлетворении заявленного требования о признании недействительным решения Межрегиональной инспекции Федеральной налоговой службы № 3 от 06.11.2008 № 03-1-31/24 о доначислении 431 359 746 рублей налога на прибыль, 325 460 768 рублей налога на добавленную стоимость, начислении соответствующих сумм пеней и штрафов (пункты 1.4 и 2.3 мотивировочной части решения инспекции) отменить. В отмененной части решение инспекции признать недействительным.

В остальной части указанные судебные акты оставить без изменения.

*Председательствующий А.А. Иванов*



## Срок на принудительное взыскание недоимки

Своевременное принятие территориальным органом Пенсионного фонда Российской Федерации мер к взысканию в судебном порядке задолженности по страховым взносам на обязательное пенсионное страхование и к исполнению судебного акта означает наличие у фонда возможности взыскания пеней, начисленных на эту задолженность. Проверка соблюдения фондом срока давности взыскания пеней, установленного статьями 46 и 70 Налогового кодекса Российской Федерации, осуществляется судом в отношении каждого дня просрочки.

### ПОСТАНОВЛЕНИЕ

#### Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации

№ 8472/10

Москва, 12 октября 2010 г.

Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в составе:

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

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

рассмотрел заявление Управления Пенсионного фонда Российской Федерации (государственного учреждения) в Железнодорожном районе города Новосибирска о пересмотре в порядке надзора решения Арбитражного суда Новосибирской области от 20.10.2009 по делу № А45-16396/2009 и постановления Федерального арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 25.02.2010 по тому же делу.

Заслушав и обсудив доклад судьи Зарубиной Е.Н., Президиум установил следующее.

Управление Пенсионного фонда Российской Федерации (государственное учреждение) в Железнодорожном районе города Новосибирска (далее — фонд) обратилось в Арбитражный суд Новосибирской области с заявлением о взыскании с общества с ограниченной ответственностью «Управляющая компания «ОБЕРОН» (далее — общество) 364 548 рублей задолженности по страховым взносам на обязательное пенсионное страхование за III квартал 2008 года, 17 352 рублей 48 копеек пеней за их несвоевременную уплату за период с 12.11.2008 по 10.03.2009, а также о взыскании 76 788 рублей 81 копейки пеней, начисленных за период с 26.09.2008 по 10.03.2009 на задолженность по страховым взносам за предыдущий отчетный период (I полугодие 2008 года), ранее взысканную вступившим в законную силу решением Арбитражного суда Новосибирской области по другому делу.

Решением Арбитражного суда Новосибирской области от 20.10.2009 заявление фонда удовлетворено частично. С общества взысканы задолженность по страховым взносам на обязательное пенсионное страхование в сумме 364 548 рублей и 17 352 рубля 48 копеек пеней. В удовлетворении требования в остальной части отказано.

Федеральный арбитражный суд Западно-Сибирского округа постановлением от 25.02.2010 решение суда первой инстанции оставил без изменения.

Отказывая в удовлетворении требования о взыскании пеней за несвоевременную уплату страховых взносов за I полугодие 2008 года, суды исходили из того, что фондом пропущен срок на принудительное взыскание недоимки за указанный период и, следовательно, пропущен срок для взыскания пеней.

В заявлении, поданном в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации, о пересмотре в порядке надзора названных судебных актов фонд просит их отменить в части отказа в удовлетворении его требования, ссылаясь на нарушение единообразия в толковании и применении арбитражными судами норм права, и передать дело в этой части на новое рассмотрение в Арбитражный суд Новосибирской области.

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

Согласно статье 2 Федерального закона от 15.12.2001 № 167-ФЗ «Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации» (в редакции, действовавшей в спорный период; далее — Закон № 167-ФЗ) правоотношения, связанные с уплатой обязательных платежей на обязательное пенсионное страхование, в том числе в части осуществления контроля за их уплатой, регулируются законодательством Российской Федерации о налогах и сборах, если иное не предусмотрено данным Законом.

Исходя из положений статей 46 и 70 Налогового кодекса Российской Федерации срок давности взыскания задолженности по страховым взносам, а также пеней включает трехмесячный срок на предъявление требования, срок на его добровольное исполнение и шестимесячный срок для обращения в арбитражный суд.

В соответствии со статьей 26 Закона № 167-ФЗ исполнение обязанности по уплате страховых взносов обеспечивается пенями, которые начисляются за каждый календарный день просрочки исполнения обязанности по уплате страховых взносов начиная со дня, следующего за установленным днем уплаты страховых взносов, до даты фактической уплаты задолженности.

Поэтому фонд вправе предъявлять к взысканию пени как совместно с недоимкой, так и по отдельным периодам просрочки уплаты до прекращения (погашения) основного обязательства по уплате страховых взносов. Проверка соблюдения фондом срока давности взыскания пеней осуществляется судом в отношении каждого дня просрочки.

В данном случае задолженность по страховым взносам на обязательное пенсионное страхование за I полугодие 2008 года в сумме 1 117 726 рублей, а также начисленные на эту сумму пени за период с 15.05.2008 по 25.09.2008 взысканы с общества вступившим в законную силу решением Арбитражного суда Новосибирской области от 02.07.2009 по делу № А45-4159/2009. При рассмотрении этого дела судами установлено, что в арбитражный суд фонд обратился 24.02.2009, порядок и сроки взыскания недоимки и пеней фондом соблюдены.

Своевременное принятие фондом мер к взысканию в судебном порядке задолженности по страховым взносам на обязательное пенсионное страхование и к исполнению судебного акта означает наличие у фонда возможности взыскания пеней, начисленных на эту задолженность.

Таким образом, вывод судов по настоящему делу о пропуске фондом срока на принудительное взыскание недоимки по страховым взносам на обязательное пенсионное страхование за I полугодие 2008 года и начисленных на нее пеней не соответствует установленным обстоятельствам и противоречит вступившим в законную силу судебным актам по делу № А45-4159/2009 Арбитражного суда Новосибирской области.

Поскольку задолженность по страховым взносам на обязательное пенсионное страхование за I полугодие 2008 года не была погашена по состоянию на 10.03.2009, в рамках настоящего дела на нее начислены пени в сумме 76 788 рублей 81 копейки за общий период просрочки уплаты с 26.09.2008 по 10.03.2009.

Об уплате этой суммы пеней обществу направлено требование от 10.03.2009 № 296 со сроком исполнения до 26.03.2009.

В арбитражный суд с настоящим заявлением фонд обратился 27.07.2009.

Следовательно, установленные статьями 46 и 70 Налогового кодекса Российской Федерации сроки (трехмесячный срок на предъявление требования, срок на его добровольное исполнение и шестимесячный срок для обращения в арбитражный суд) для взыскания пеней за период с 26.09.2008 по 10.10.2008 пропущены, а за период с 11.10.2008 по 10.03.2009 — не истекли.

При указанных обстоятельствах решение суда первой инстанции и постановление суда кассационной инстанции в оспариваемой части нарушают единообразие в толковании и применении арбитражными судами норм права, поэтому на основании пункта 1 части 1 статьи 304 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации подлежат отмене в этой части.

Дело в отмененной части подлежит передаче на новое рассмотрение в суд первой инстанции для проверки расчета подлежащих взысканию пеней.

В остальной части названные судебные акты не обжалуются, являются законными и обоснованными.

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

**ПОСТАНОВИЛ:**

решение Арбитражного суда Новосибирской области от 20.10.2009 по делу № А45-16396/2009 и постановление Федерального арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 25.02.2010 по тому же делу в части отказа в удовлетворении заявления Управления Пенсионного фонда Российской Федерации (государственного учреждения) в Железнодорожном районе города Новосибирска о взыскании с общества с ограниченной ответственностью «Управляющая компания «ОБЕРОН» пеней в сумме 76 788 рублей 81 копейки отменить.

Дело в указанной части передать на новое рассмотрение в Арбитражный суд Новосибирской области.

В остальной части решение Арбитражного суда Новосибирской области от 20.10.2009 и постановление Федерального арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 25.02.2010 оставить без изменения.

*Председательствующий А.А. Иванов*

## Непредставление налоговой декларации

Обязанность представления налогоплательщиком налоговой декларации по налогу на прибыль организаций по итогам отчетного периода прямо предусмотрена статьей 289 Налогового кодекса Российской Федерации, поэтому в случае ее непредставления в установленный пунктом 3 данной статьи срок наступают последствия, предусмотренные статьей 119 Кодекса. Представление в налоговые органы расчета авансового платежа по налогу на прибыль организаций ни Кодексом, ни иными актами налогового законодательства не предусмотрено.

Толкование понятия «налоговая декларация, представляемая за отчетный период» как расчета авансового платежа не соответствует положениям Кодекса. Отсутствие ходатайства налогоплательщика о применении судом смягчающих ответственность обстоятельств не исключает обязанности суда дать оценку соразмерности исчисленного штрафа тяжести совершенного правонарушения и применить иные смягчающие ответственность обстоятельства даже в том случае, если налоговый орган частично применил положения статьи 112 Кодекса.

---

### **ПОСТАНОВЛЕНИЕ Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 3299/10 Москва, 12 октября 2010 г.**

Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в составе:

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

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

рассмотрел заявление Инспекции Федеральной налоговой службы № 4 по городу Краснодару о пересмотре в порядке надзора решения Арбитражного суда Краснодарского края от 14.09.2009 по делу № А32-19097/2009-51/248 и постановления Федерального арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 22.12.2009 по тому же делу.

В заседании приняли участие представители заявителя — Инспекции Федеральной налоговой службы № 4 по городу Краснодару — Селихов М.Ю., Сторожук А.В., Трегуб С.К., Шаронин В.Ю.

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

Инспекция Федеральной налоговой службы № 4 по городу Краснодару (далее — инспекция) провела камеральную налоговую проверку первичной налоговой декларации по налогу на прибыль организаций за девять месяцев 2008 года государственного научного учреждения «Северо-Кавказский зональный научно-исследовательский институт садоводства и виноградарства Российской академии сельскохозяйственных наук» (далее — учреждение).

В ходе проверки установлено, что указанная налоговая декларация, согласно которой уплате в бюджет подлежало 16 932 759 рублей налога на прибыль, представлена учреждением с нарушением срока, установленного пунктом 3 статьи 289 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — Кодекс). Данное налоговое нарушение послужило основанием для начисления 846 638 рублей штрафа (5 процентов от указанной суммы налога), что отражено в акте проверки от 12.02.2009 № 18141.

Учреждение, не отрицая факта допущенного нарушения, обратилось в инспекцию с ходатайством об уменьшении суммы штрафа в 100 раз (до 8466 рублей 38 копеек), мотивируя свои требования тем, что срок представления налоговой декларации в электронном виде нарушен на один день ввиду сбоя в работе компьютерной программы.

По результатам рассмотрения материалов проверки и ходатайства учреждения об уменьшении размера суммы санкции инспекцией вынесено решение от 26.03.2009 № 8235 (далее — решение инспекции) о привлечении его к налоговой ответственности в виде 200 000 рублей штрафа на основании статьи 119 Кодекса.

Не согласившись с таким решением, учреждение направило апелляционную жалобу с просьбой о снижении суммы штрафа в большем размере в Управление Федеральной налоговой службы по Краснодарскому краю, которое решением от 25.05.2009 № 16-12-309-631 оставило ее без удовлетворения.

Учреждение оспорило решение инспекции в арбитражном суде, заявив о необоснованности его привлечения к налоговой ответственности.

Решением Арбитражного суда Краснодарского края от 14.09.2009 заявленное требование удовлетворено, решение инспекции признано недействительным.

Федеральный арбитражный суд Северо-Кавказского округа постановлением от 22.12.2009 решение суда первой инстанции оставил без изменения.

В заявлении, поданном в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации, о пересмотре в порядке надзора указанных судебных актов инспекция просит их отменить, ссылаясь на нарушение единообразия в толковании и применении арбитражными судами норм права, и принять новый судебный акт об отказе в удовлетворении требования общества.

В отзыве на заявление учреждение просит оставить судебные акты без изменения как соответствующие законодательству и обстоятельствам дела.

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

Согласно пункту 1 статьи 119 Кодекса непредставление налогоплательщиком в установленный законодательством о налогах и сборах срок налоговой декларации в налоговый орган по месту учета при отсутствии признаков налогового правонарушения, предусмотренного пунктом 2 названной статьи, влечет взыскание штрафа в размере 5 процентов суммы налога, подлежащей уплате (доплате) на основе этой декларации, за каждый полный или неполный месяц со дня, установленного для ее представления, но не более 30 процентов указанной суммы и не менее 100 рублей.

По мнению судов, данная санкция не может быть применена в случае несвоевременного представления налоговой декларации по налогу на прибыль за отчетный период, так как этот документ, по сути, отвечает признакам расчета авансового платежа по налогу на прибыль, а не налоговой декларации, представляемой по итогам налогового периода (один год).

Выводы судов основаны на системном толковании положений статьи 80 Кодекса во взаимосвязи с положениями статей 52, 285, пункта 4 статьи 289 Кодекса. В связи с тем что расчеты авансовых платежей по налогу на прибыль организаций по смыслу статьи 80 Кодекса к налоговым декларациям не относятся, суды сочли неправомерным привлечение учреждения к налоговой ответственности на основании пункта 1 статьи 119 Кодекса по факту непредставления в установленный срок документа, отвечающего, как полагают суды, признакам расчета авансового платежа по налогу на прибыль.

При этом арбитражными судами делается ссылка на разъяснения, содержащиеся в письме Министерства финансов Российской Федерации от 05.05.2009 № 03-02-07/1-228 и в пункте 15 информационного письма Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 17.03.2003 № 71 «Обзор практики разрешения арбитражными судами дел, связанных с применением отдельных положений части первой Налогового кодекса Российской Федерации».

Однако судами допущено ошибочное толкование и применение положений законодательства о налогах и сборах и не учтено следующее.

Согласно пункту 1 статьи 80 Кодекса налоговая декларация представляет собой письменное заявление налогоплательщика об объектах налогообложения, о полученных доходах и произведенных расходах, об источниках доходов, о налоговой базе, налоговых льготах, об исчисленной сумме налога и (или) о других данных, служащих основанием для исчисления и уплаты налога. Налоговая декларация представляется каждым налогоплательщиком по каждому налогу, подлежащему уплате этим налогоплательщиком, если иное не предусмотрено законодательством о налогах и сборах.

В этом же пункте раскрывается понятие «расчет авансового платежа» — это письменное заявление налогоплательщика о базе исчисления, об используемых льго-

тах, исчисленной сумме авансового платежа и (или) о других данных, служащих основанием для исчисления и уплаты авансового платежа. Причем указано, что расчет авансового платежа представляется в случаях, предусмотренных Кодексом применительно к конкретному налогу.

Сроки и порядок исчисления и уплаты налога на прибыль организаций, в том числе в виде авансовых платежей, а также условия, сроки и порядок представления налогоплательщиками налоговой декларации установлены главой 25 Кодекса.

Согласно пункту 2 статьи 286 Кодекса по итогам каждого отчетного (налогового) периода, если иное не предусмотрено названной статьей, налогоплательщики исчисляют сумму авансового платежа, исходя из ставки налога и подлежащей налогообложению прибыли, рассчитанной нарастающим итогом с начала налогового периода до окончания отчетного (налогового) периода.

Пунктом 1 статьи 289 Кодекса на налогоплательщиков независимо от наличия у них обязанности по уплате налога и (или) авансовых платежей по налогу, особенностей исчисления и уплаты налога возложена обязанность по истечении каждого отчетного и налогового периода представлять в налоговые органы по месту своего нахождения и месту нахождения каждого обособленного подразделения, если иное не предусмотрено этим же пунктом, соответствующие налоговые декларации в порядке, определенном указанной статьей.

При этом в соответствии с пунктами 2 и 3 статьи 289 Кодекса по итогам отчетного периода налогоплательщики представляют налоговые декларации упрощенной формы, а срок представления налоговых деклараций — не позднее 28 календарных дней со дня окончания соответствующего отчетного периода.

Следовательно, обязанность представления налогоплательщиком налоговой декларации по налогу на прибыль организаций по итогам как налогового, так и отчетного периодов прямо установлена главой 25 Кодекса, в то время как представление расчета авансового платежа по налогу на прибыль за отчетные периоды ни Кодексом, ни иными актами налогового законодательства не определено.

Таким образом, толкование понятия «налоговая декларация, представляемая за отчетный период» как расчета авансового платежа не основано на положениях Кодекса. Следовательно, в случае представления такой налоговой декларации с нарушением срока, установленного пунктом 3 статьи 289 Кодекса, наступают последствия, предусмотренные статьей 119 Кодекса.

Ссылка судов на разъяснения, содержащиеся в пункте 15 информационного письма Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 17.03.2003 № 71 некорректна, так как эти разъяснения основаны на обстоятельствах, касающихся представления расчета авансового платежа (в частности, по единому социальному налогу), и положениях главы 24 Кодекса, которые обязывали плательщиков единого социального налога по итогам отчетного периода представлять в налоговый орган именно данный расчет как документ, а не налоговую декларацию.

Что касается письма Министерства финансов Российской Федерации от 05.05.2009 № 03-02-07/1-228, оно является ответом на частный вопрос по обстоятельствам,



идентичным фактам в настоящем деле, и выражает мнение Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики, которое противоречит положениям Кодекса.

Следует отметить, что внесенные Федеральным законом от 27.07.2010 № 229-ФЗ в статью 80 Кодекса дополнения и изменения в части составления налоговых деклараций в электронном виде и передачи их по телекоммуникационным каналам связи с применением электронной цифровой подписи не затронули иных положений статьи 80 и главы 25 Кодекса об условиях и порядке представления в налоговые органы налоговых деклараций, в том числе по налогу на прибыль, за отчетные периоды.

Так как суды пришли к выводу о необоснованности привлечения к ответственности, связанные с размером штрафа вопросы, в том числе о наличии смягчающих ответственность обстоятельств, судами не рассматривались, а поэтому не обсуждались и правовые основания для снижения размера подлежащей взысканию суммы налоговой санкции.

Между тем налоговая санкция является мерой ответственности за совершение налогового правонарушения, то есть виновно совершенного противоправного (в нарушение законодательства о налогах и сборах) деяния (действия или бездействия) налогоплательщика, за которое Кодексом установлена ответственность (статья 106, пункт 1 статьи 114).

Кодекс содержит открытый перечень обстоятельств, исключающих вину в совершении налогового правонарушения, а также смягчающих ответственность за его совершение (статьи 111, 112). Такие обстоятельства устанавливаются судом или налоговым органом, рассматривающим дело, и учитываются при применении налоговых санкций.

При этом размер санкции должен отвечать вытекающим из Конституции Российской Федерации и статьи 3 Кодекса требованиям справедливости и соразмерности, дифференциации ответственности в зависимости от тяжести содеянного, размера и характера причиненного ущерба.

Как установлено судами и видно из материалов дела, инспекция при вынесении обжалуемого решения частично удовлетворила ходатайство общества и снизила размер санкции до 200 000 рублей.

В суде учреждение, оспаривая правомерность принятого решения, ходатайство о дальнейшем уменьшении штрафа не заявляло, однако обратило внимание суда на фактические обстоятельства (пропуск срока представления декларации на один день) и причину правонарушения (сбой в работе компьютерной сети). Кроме того, как видно из апелляционной жалобы учреждения в вышестоящий налоговый орган (с ходатайством о снижении размера санкции), оно ссылалось на то, что уплата такой суммы штрафа повлечет значительное уменьшение средств, направляемых на научно-исследовательские работы, финансируемые за счет бюджета.

Поскольку перечень смягчающих ответственность обстоятельств, приведенный в статье 112 Кодекса, не является исчерпывающим, суд вправе признать иные об-

стоятельства, не указанные в подпунктах 1, 2, 2.1 статьи 112 Кодекса, в качестве смягчающих ответственность.

Отсутствие ходатайства налогоплательщика о применении судом смягчающих ответственность обстоятельств не исключает обязанности суда дать оценку соразмерности исчисленного штрафа тяжести совершенного правонарушения и применить иные смягчающие ответственность обстоятельства даже в том случае, если налоговый орган частично применил положения статьи 112 Кодекса.

При таких условиях оспариваемые судебные акты нарушают единообразие в толковании и применении арбитражными судами норм права, что в соответствии с пунктом 1 части 1 статьи 304 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации является основанием для их отмены.

Дело подлежит направлению в суд первой инстанции на новое рассмотрение в части определения размера взыскиваемой с учреждения суммы санкции с учетом статьи 112 Кодекса.

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

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

**ПОСТАНОВИЛ:**

решение Арбитражного суда Краснодарского края от 14.09.2009 по делу № А32-19097/2009-51/248 и постановление Федерального арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 22.12.2009 по тому же делу отменить.

Дело направить на новое рассмотрение в Арбитражный суд Краснодарского края.

*Председательствующий А.А. Иванов*

## Повторная выездная налоговая проверка

В каждом конкретном случае необходимо исследовать вопрос о том, исключает или не исключает повторная выездная налоговая проверка принятие по ее результатам решения, вступающего в противоречие с ранее установленными судом фактическими обстоятельствами и имеющимися в деле доказательствами, подтвержденными действующим судебным актом.

### **ПОСТАНОВЛЕНИЕ Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 7278/10 Москва, 20 октября 2010 г.**

Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в составе:

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

членов Президиума: Амосова С.М., Валявиной Е.Ю., Витрянского В.В., Вышняк Н.Г., Завьяловой Т.В., Козловой О.А., Никифорова С.Б., Першутова А.Г., Петровой С.М., Сарбаша С.В., Юхнея М.Ф. —

рассмотрел заявление Управления Федеральной налоговой службы по Республике Саха (Якутия) о пересмотре в порядке надзора решения Арбитражного суда Республики Саха (Якутия) от 03.08.2009 по делу № А58-1186/2009, постановления Четвертого арбитражного апелляционного суда от 14.10.2009 и постановления Федерального арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 09.02.2010 по тому же делу.

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

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

Общество с ограниченной ответственностью «Фирма-2000» (далее — общество) обратилось в Арбитражный суд Республики Саха (Якутия) с заявлением о признании недействительным решения Управления Федеральной налоговой службы по Республике Саха (Якутия) (далее — управление) от 14.11.2008 № 11-31/6 о привлечении общества к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Решением Арбитражного суда Республики Саха (Якутия) от 03.08.2009 заявленное требование удовлетворено.

Постановлением Четвертого арбитражного апелляционного суда от 14.10.2009 решение суда первой инстанции оставлено без изменения.

Федеральный арбитражный суд Восточно-Сибирского округа постановлением от 09.02.2010 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 управление просит их отменить как нарушающие единообразие в толковании и применении арбитражными судами норм права и направить дело на новое рассмотрение. По мнению управления, суды расширительно истолковали правовую позицию, выраженную в постановлении Конституционного Суда Российской Федерации от 17.03.2009 № 5-П «По делу о проверке конституционности положения, содержащегося в абзацах четвертом и пятом пункта 10 статьи 89 Налогового кодекса Российской Федерации, в связи с жалобой общества с ограниченной ответственностью «Варм» (далее — постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 17.03.2009 № 5-П).

В отзыве на заявление общество 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 управления, Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации считает, что оспариваемые судебные акты подлежат отмене по следующим основаниям.

Межрайонной инспекцией Федеральной налоговой службы по Республике Саха (Якутия) (далее — инспекция) проведена выездная налоговая проверка общества за период с 01.01.2004 по 31.12.2006, по итогам которой принято решение от 20.12.2007 № 12/108 (далее — решение инспекции) о привлечении его к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения.

Во исполнение постановления старшего следователя по особо важным делам Следственной части по расследованию организованной преступной деятельности при Министерстве внутренних дел Республики Саха (Якутия) от 18.03.2008 решением управления от 08.04.2008 № 11-30/8 назначена повторная выездная налоговая проверка общества в отношении тех же налогов за период с 01.01.2004 по 31.12.2006.

Управление 25.04.2008 отменило решение инспекции как не соответствующее требованиям пункта 8 статьи 101 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — Кодекс). При этом управление исходило из того, что к акту выездной налоговой проверки от 12.10.2007 № 12/104 не приложены документы, подтверждающие доходы и расходы общества, установленные проверкой; состав налоговых правонарушений не определен, обстоятельства их совершения не раскрыты.

В это же время общество оспорило решение инспекции в Арбитражный суд Республики Саха (Якутия), который решением от 13.05.2008 по делу № А58-1644/2008 признал его недействительным, поскольку в акте и решении инспекции не указаны обстоятельства совершения обществом налогового правонарушения, отсутствует документальное его подтверждение, то есть решение инспекции не соответствует требованиям статьи 101 Кодекса.

По результатам повторной выездной налоговой проверки управление приняло решение от 14.11.2008 № 11-31/6 (далее — решение управления) о привлечении общества к налоговой ответственности по пункту 1 статьи 122 и статье 123 Кодекса, которым доначислило ему налог на прибыль, единый социальный налог, налог на добавленную стоимость, единый налог на вмененный доход, начислило пени, а также предложило удержать и перечислить в бюджет налог на доходы физических лиц.

Не согласившись с указанным решением управления, общество обратилось в Арбитражный суд Республики Саха (Якутия) с заявлением о признании его недействительным.

Признавая решение управления недействительным, суды трех инстанций сделали вывод о том, что оно изменяет права и обязанности общества по уплате налогов, пеней и штрафов, неправомерность начисления которых установлена вступившим в законную силу решением суда.

Суды исходили из того, что по результатам повторной выездной налоговой проверки обществу доначислены такие же налоги за те же налоговые периоды, что и решением инспекции, которое было признано недействительным вступившим в законную силу решением Арбитражного суда Республики Саха (Якутия) от 13.05.2008 по делу № А58-1644/2008.

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

С учетом указанной правовой позиции Конституционного Суда Российской Федерации суды сочли, что решение управления направлено на преодоление вступившего в законную силу решения Арбитражного суда Республики Саха (Якутия) по делу № А58-1644/2008.

Данный вывод является ошибочным.

Пунктом 10 статьи 89 Кодекса вышестоящему налоговому органу предоставлено право проводить повторную выездную налоговую проверку налогоплатель-

щика в порядке контроля за деятельностью налогового органа, проводившего проверку.

Повторной выездной налоговой проверкой налогоплательщика признается выездная налоговая проверка, проводимая независимо от времени проведения предыдущей проверки по тем же налогам и за тот же период.

Основанием для назначения повторной выездной налоговой проверки являлся контроль за деятельностью инспекции, как того требует пункт 10 статьи 89 Кодекса Российской Федерации, поскольку в отношении должностного лица инспекции, проводившего выездную налоговую проверку общества, было возбуждено уголовное дело за получение взятки у руководителя общества и Верховным судом Республики Саха (Якутия) вынесен обвинительный приговор.

Из постановления Конституционного Суда Российской Федерации от 17.03.2009 № 5-П следует, что повторная выездная налоговая проверка недопустима, когда имеются основания полагать, что ее результаты могут вступить в противоречие с ранее установленными судом фактическими обстоятельствами и имеющимися в деле доказательствами, подтвержденными не пересмотренным по установленной процессуальной процедуре судебным актом. Вместе с тем необходимо в каждом конкретном подобном случае исследовать вопрос о том, исключает или не исключает повторная выездная налоговая проверка принятие по ее результатам решения, вступающего в противоречие с ранее установленными судом фактическими обстоятельствами и имеющимися в деле доказательствами, подтвержденными действующим судебным актом.

Из материалов дела следует, что при рассмотрении дела № А58-1644/2008 суд не давал оценки доказательствам и фактическим обстоятельствам, а также сделанным инспекцией на их основании выводам, обоснованность и законность которых являются предметом контроля вышестоящего налогового органа при проведении повторной проверки.

Решение управления, принятое по результатам повторной выездной налоговой проверки, было отменено судом только по мотиву наличия судебного акта, признавшего решение инспекции, принятое по результатам первоначальной налоговой проверки общества, недействительным.

Однако наличие судебного акта, отменившего решение налогового органа, не является достаточным основанием для отмены решения управления.

Решение вышестоящего налогового органа может быть отменено только в том случае, если содержащиеся в нем выводы воспроизводят изложенные в решении инспекции обстоятельства, признанные судом ошибочными.

Поскольку обстоятельства, послужившие основанием для доначисления обществу налогов, начисления пеней и штрафов, по делам о признании недействительными решения инспекции по первоначальной выездной налоговой проверке и решения управления по повторной выездной налоговой проверке судами не исследовались, то выводы судов о том, что решение управления вступает в противоречие с судебными актами по делу № А58-1644/2008, являются преждевременными.

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

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

**ПОСТАНОВИЛ:**

решение Арбитражного суда Республики Саха (Якутия) от 03.08.2009 по делу № А58-1186/2009, постановление Четвертого арбитражного апелляционного суда от 14.10.2009 и постановление Федерального арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 09.02.2010 отменить.

Дело направить на новое рассмотрение в Арбитражный суд Республики Саха (Якутия).

*Председательствующий А.А. Иванов*

## **Срок представления сведений об открытии счета в банке**

Семидневный срок, предусмотренный пунктом 2 статьи 23 Налогового кодекса Российской Федерации для направления в налоговый орган письменного сообщения об открытии в банке расчетного счета, не может исчисляться ранее получения организацией или индивидуальным предпринимателем сообщения банка об открытии данного счета.

---

### **ПОСТАНОВЛЕНИЕ Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 3018/10 Москва, 20 июля 2010 г.**

Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в составе:

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

членов Президиума: Бабкина А.И., Вышняк Н.Г., Завьяловой Т.В., Исайчева В.Н., Иванниковой Н.П., Козловой О.А., Маковской А.А., Поповченко А.А., Сарбаша С.В. —

рассмотрел заявление Инспекции Федеральной налоговой службы по Фрунзенскому району города Владивостока о пересмотре в порядке надзора решения Арбитражного суда Приморского края от 28.05.2009 по делу № А51-3672/2009, постановления Пятого арбитражного апелляционного суда от 11.08.2009 и постановления Федерального арбитражного суда Дальневосточного округа от 19.11.2009 по тому же делу.

В заседании приняли участие представители:

от заявителя — Инспекции Федеральной налоговой службы по Фрунзенскому району города Владивостока — Никитина Я.А., Овчар О.В.;

от закрытого акционерного общества «Райффайзенбанк» (третьего лица) — Ермошкина Е.А.

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

Закрытое акционерное общество «Техносервис» (далее — общество) обратилось в Арбитражный суд Приморского края с заявлением о признании недействительными решения Инспекции Федеральной налоговой службы по Фрунзенскому району города Владивостока (далее — инспекция) от 26.01.2009 № 08-09/08 о привлечении общества к налоговой ответственности в виде взыскания 2500 рублей штрафа и выставленного в связи с этим требования от 16.02.2009 № 4931.



Общество привлечено к налоговой ответственности по основаниям, предусмотренным пунктом 1 статьи 118 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — Кодекс), ввиду непредоставления в инспекцию в установленный подпунктом 1 пункта 2 статьи 23 Кодекса семидневный срок информации об открытии расчетного счета во Владивостокском филиале закрытого акционерного общества «Райффайзенбанк» (далее — банк).

Привлечение общества к налоговой ответственности инспекция обосновала следующим. Общество обратилось в банк с заявлением об открытии расчетного счета, который и был открыт банком 29.10.2008. Информацию об открытии этого счета общество должно было предоставить в инспекцию до 10.11.2008, однако предоставило в письменном виде 17.11.2008, то есть с нарушением семидневного срока, исчисляемого в соответствии с подпунктом 1 пункта 2 статьи 23 Кодекса со дня открытия счета, то есть с 29.10.2008.

Инспекция не согласилась с доводами общества о необходимости исчисления упомянутого семидневного срока с 14.11.2008 — со дня, когда руководителю общества было вручено письменное уведомление банка об открытии счета, поскольку сочла, что о дне открытия счета и обо всех существенных условиях договора открытия и обслуживания счета клиенту банка становится известно в день подписания договора. Нахождение же руководителя общества в командировке до 09.11.2008 не могло, по мнению инспекции, являться препятствием для своевременного ее извещения об открытии счета.

Решением Арбитражного суда Приморского края от 28.05.2009 заявленное требование удовлетворено.

Постановлением Пятого арбитражного апелляционного суда от 11.08.2009 решение суда первой инстанции оставлено без изменения.

Федеральный арбитражный суд Дальневосточного округа постановлением от 19.11.2009 решение суда первой инстанции и постановление суда апелляционной инстанции оставил без изменения.

В ходе рассмотрения дела суды пришли к выводу об отсутствии в действиях общества налогового правонарушения, предусмотренного названной правовой нормой, поскольку об открытии счета обществу стало известно только 14.11.2008, то есть в день получения официального подтверждения открытия банком счета, и установленный подпунктом 1 пункта 2 статьи 23 Кодекса семидневный срок для предоставления в налоговый орган письменного сообщения об открытии счета следует исчислять именно с этого дня.

Суды сочли, что исчисление срока предоставления информации об открытии счета в банке не может производиться с даты подачи юридическим лицом заявления в банк об открытии счета или с предполагаемой даты возможного получения таких сведений. В данном случае инспекцией не представлено доказательств того, что общество знало или должно было знать об открытии банковского счета до 14.11.2008.

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

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

По мнению инспекции, из указанной правовой нормы следует, что исчисление срока, определенного для исполнения обязанности по уведомлению налогового органа об открытии счета в банке, должно производиться именно со дня открытия счета, заключение договора об открытии которого согласно статье 846 Гражданского кодекса Российской Федерации является обязательным для банка в случае обращения организации или индивидуального предпринимателя с предложением об открытии счета в данном банке.

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

В соответствии с пунктом 1 статьи 118 Кодекса предусмотрено привлечение к налоговой ответственности за нарушение налогоплательщиком установленного Кодексом срока предоставления в налоговый орган информации об открытии или закрытии им счета в каком-либо банке.

Обязанность налогоплательщика — организации и индивидуального предпринимателя — письменно сообщать в налоговый орган соответственно по месту нахождения организации, месту жительства индивидуального предпринимателя об открытии или закрытии счетов (лицевых счетов) в течение семи дней со дня открытия (закрытия) таких счетов предусмотрена подпунктом 1 пункта 2 статьи 23 Кодекса.

Как правильно указано судами в оспариваемых судебных актах, для исполнения упомянутой обязанности обществу, направившему в банк заявление на открытие счета, необходимо располагать достоверными сведениями в отношении открываемого банком счета. Эти сведения представляются банком, осуществляющим согласно статье 30 Федерального закона от 02.12.1990 № 395-1 «О банках и банковской деятельности» открытие, ведение и закрытие счетов клиентов в рублях и иностранной валюте в порядке, устанавливаемом Центральным банком Российской Федерации в соответствии с федеральными законами.

Основанием открытия банковского счета в силу пунктов 1.2 и 1.3 Инструкции Банка России от 14.09.2006 № 28-И «Об открытии и закрытии банковских счетов, счетов по вкладам (депозитам)» является заключение договора банковского счета и представление всех документов, определенных законодательством Российской Федерации. Открытие банковского счета завершается, а банковский счет является открытым с внесением записи об открытии соответствующего лицевого счета в Книгу регистрации открытых счетов. Запись об открытии лицевого счета должна

быть внесена в упомянутую Книгу не позднее рабочего дня, следующего за днем заключения договора банковского счета.

Таким образом, суды пришли к правильному выводу о том, что семидневный срок, предусмотренный пунктом 2 статьи 23 Налогового кодекса Российской Федерации для направления в налоговый орган письменного сообщения об открытии в банке расчетного счета, не может исчисляться ранее получения организацией или индивидуальным предпринимателем сообщения банка об открытии данного счета.

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

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

**ПОСТАНОВИЛ:**

решение Арбитражного суда Приморского края от 28.05.2009 по делу № А51-3672/09, постановление Пятого арбитражного апелляционного суда от 11.08.2009 и постановление Федерального арбитражного суда Дальневосточного округа от 19.11.2009 по тому же делу оставить без изменения.

Заявление Инспекции Федеральной налоговой службы по Фрунзенскому району города Владивостока оставить без удовлетворения.

*Председательствующий А.А. Иванов*

## **Расходы на оплату труда**

Установленный подпунктом 48.2 пункта 1 статьи 264 Налогового кодекса Российской Федерации предельный размер учитываемых при исчислении налога на прибыль расходов на платежи (взносы) по договорам добровольного личного страхования не применим в отношении платежей (взносов) по договорам, заключенным налогоплательщиком исключительно на случай наступления смерти застрахованного работника или утраты застрахованным работником трудоспособности в связи с исполнением им трудовых обязанностей.

В отношении затрат на оплату платежей (взносов) по таким договорам страхования установлен иной предельный размер затрат, принимаемых для целей налогообложения, предусмотренный абзацем десятым пункта 16 статьи 255 Налогового кодекса Российской Федерации.

---

## **ПОСТАНОВЛЕНИЕ**

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

**№ 5975/10**

**Москва, 20 октября 2010 г.**

Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в составе:

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

членов Президиума: Амосова С.М., Валявиной Е.Ю., Витрянского В.В., Вышняк Н.Г., Завьяловой Т.В., Козловой О.А., Пановой И.В., Першутова А.Г., Сарбаша С.В., Юхнея М.Ф. —

рассмотрел заявление открытого акционерного общества «КемеровоХлеб» о пересмотре в порядке надзора решения Арбитражного суда Кемеровской области от 07.10.2009 по делу № А27-15184/2009, постановления Седьмого арбитражного апелляционного суда от 09.12.2009 и постановления Федерального арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 02.03.2010 по тому же делу.

В заседании приняли участие представители:

от заявителя — открытого акционерного общества «КемеровоХлеб» — Волков Е.В.;

от Инспекции Федеральной налоговой службы по городу Кемерово — Иншина Ц.К., Севостьянова С.А., Шаронин В.Ю.

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

В ходе выездной налоговой проверки правильности исчисления и уплаты открытым акционерным обществом «КемеровоХлеб» (далее — общество) налогов и

сборов за 2005–2007 годы Инспекция Федеральной налоговой службы по городу Кемерово (далее — инспекция) установила занижение сумм подлежащих уплате налогов, в том числе налога на прибыль, в связи с чем приняла решение от 30.06.2009 № 132, которым доначислила за указанный период 5 785 876 рублей налога на прибыль, а также начислила 1 728 042 рубля пеней и 677 398 рублей штрафа.

Основанием к принятию такого решения послужил вывод инспекции о том, что при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль общество отнесло к расходам затраты на уплату страховых взносов по договорам добровольного личного страхования своих работников, заключенным с обществом с ограниченной ответственностью «СБ-Компас», в размере, превышающем 3 процента суммы расходов на оплату труда, что, по мнению инспекции, противоречит подпункту 48.2 пункта 1 статьи 264 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — Кодекс).

Вышестоящий налоговый орган — Управление Федеральной налоговой службы по Кемеровской области — жалобу общества на решение инспекции в части налога на прибыль отклонил.

Не согласившись с решением инспекции, общество обратилось в Арбитражный суд Кемеровской области с заявлением о признании недействительным решения инспекции в части доначисления налога на прибыль, начисления соответствующих пеней и штрафа.

Решением Арбитражного суда Кемеровской области от 07.10.2009 в удовлетворении требования общества отказано.

Постановлением Седьмого арбитражного апелляционного суда от 09.12.2009 решение суда первой инстанции оставлено без изменения.

Федеральный арбитражный суд Западно-Сибирского округа постановлением от 02.03.2010 решение суда первой инстанции и постановление суда апелляционной инстанции оставил без изменения.

В заявлении, поданном в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации, о пересмотре названных судебных актов в порядке надзора общество просит их отменить, ссылаясь на нарушение единообразия в толковании и применении арбитражными судами налогового законодательства, в том числе положений главы 25 Кодекса, и удовлетворить его требование.

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

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

В соответствии с пунктом 1 статьи 252 Кодекса при исчислении налога на прибыль налогоплательщик уменьшает полученные доходы на сумму произведенных расходов (за исключением расходов, перечисленных в статье 270 Кодекса).

Пунктом 6 статьи 270 Кодекса установлено, что при определении налоговой базы не учитываются расходы в виде взносов на добровольное страхование, кроме взносов, указанных в статьях 255, 263, 291 Кодекса.

Согласно абзацу десятому пункта 16 статьи 255 Кодекса (в редакции, действовавшей в 2005–2007 годах) к расходам на оплату труда относятся взносы по договорам добровольного личного страхования, заключаемым исключительно на случай наступления смерти застрахованного работника или утраты застрахованным работником трудоспособности в связи с исполнением им трудовых обязанностей, которые включаются в состав расходов в размере, не превышающем 10 тысяч рублей в год на одного застрахованного работника.

Никакого иного ограничения, кроме предельного размера таких платежей (взносов) — 10 тысяч рублей (в настоящее время — 15 тысяч рублей) в год на одного работника, указанная норма не содержит.

Общество в 2005–2007 годах несло затраты по уплате страховых взносов по договорам страхования с ООО «СБ-Компас» от 31.05.2005 № 10420502, от 31.05.2006 № 10520612, заключенным исключительно на случай наступления смерти застрахованного работника или утраты им трудоспособности в связи с исполнением трудовых обязанностей, в расчете 10 тысяч рублей на одного работника в год и учитывало эти затраты при исчислении налога на прибыль.

Отклоняя требование общества, суды признали правильным отказ инспекции учесть затраты общества на оплату страховых взносов по договорам, заключенным им в пользу своих работников, сверх суммы, равной 3 процентам суммы расходов на оплату труда. При этом суды указали, что общество при исчислении налога на прибыль обязано было учитывать не только предельный размер страховых взносов, предусмотренный статьей 255 Кодекса, но и ограничение суммы таких расходов, содержащееся в подпункте 48.2 пункта 1 статьи 264 Кодекса.

Однако подпункт 48.2 пункта 1 статьи 264 Кодекса определяет порядок учета платежей (взносов) работодателей по договорам добровольного личного страхования, заключенным в пользу работников на случай их временной нетрудоспособности вследствие заболевания или травмы (за исключением несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний), за первые два дня нетрудоспособности. Совокупная сумма этих платежей (взносов) работодателей и взносов, указанных в абзаце десятом пункта 16 статьи 255 Кодекса, включается в состав расходов в размере, не превышающем 3 процентов суммы расходов на оплату труда.

Затраты на платежи (взносы) по этому виду добровольного страхования законодатель относит к прочим расходам, связанным с производством и (или) реализацией, и содержащееся в подпункте 48.2 пункта 1 статьи 264 Кодекса ограничение касается только платежей (взносов) данного конкретного вида добровольного страхования. Такие платежи (взносы) подлежат учету в составе расходов для целей налогообложения при условии и в той части, в которой их сумма и сумма платежей

(взносов), указанных в абзаце десятом пункта 16 статьи 255, не превышает 3 процентов суммы расходов на оплату труда.

Это ограничение, отсутствующее в пункте 16 статьи 255 Кодекса — в норме, регламентирующей учет в составе расходов на оплату труда платежей (взносов) по договорам добровольного личного страхования, заключаемым исключительно на случай наступления смерти застрахованного работника или утраты им трудоспособности в связи с исполнением трудовых обязанностей, — не может рассматриваться как подлежащее применению в отношении указанных страховых платежей (взносов). В отношении них Кодексом установлен иной механизм определения предельного размера, принимаемого для целей налогообложения, а именно путем закрепления предельной суммы взносов, уплачиваемой в расчете на одного застрахованного работника.

Общество в спорный период заключало в пользу своих работников только последний из упомянутых видов добровольного страхования и при исчислении налога на прибыль не превысило установленного абзацем десятым пункта 16 статьи 255 Кодекса предельного размера страховых взносов.

Таким образом, суды ошибочно применили в настоящем деле ограничение размера расходов по договорам добровольного страхования, предусмотренное подпунктом 48.2 пункта 1 статьи 264 Кодекса.

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

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

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

**ПОСТАНОВИЛ:**

решение Арбитражного суда Кемеровской области от 07.10.2009 по делу № А27-15184/2009, постановление Седьмого арбитражного апелляционного суда от 09.12.2009 и постановление Федерального арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 02.03.2010 по тому же делу отменить.

Признать недействительным решение Инспекции Федеральной налоговой службы по городу Кемерово от 30.06.2009 № 132 в части доначисления открытому акционерному обществу «КемеровоХлеб» 5 785 876 рублей налога на прибыль, начисления соответствующих пеней и штрафа.

*Председательствующий А.А. Иванов*

## **Система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции**

Предусмотренное пунктом 7 статьи 2 Федерального закона от 30.12.1995 № 225-ФЗ «О соглашениях о разделе продукции» и пунктом 15 статьи 346.35 Налогового кодекса Российской Федерации положение о сохранении для соглашений о разделе продукции, заключенных до принятия указанного Закона, установленного этими соглашениями регулирования по вопросам налогообложения подлежит применению только в отношении инвесторов. Лица, привлекаемые инвестором для реализации таких соглашений, подлежат налогообложению в соответствии с положениями действующего налогового законодательства без каких-либо изъятий, предусмотренных данными соглашениями.

---

### **ПОСТАНОВЛЕНИЕ Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 1674/10 Москва, 29 сентября 2010 г.**

Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в составе:

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

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

рассмотрел заявление совместного предприятия общества с ограниченной ответственностью «Сахалин-Шельф-Сервис» о пересмотре в порядке надзора решения Арбитражного суда Сахалинской области от 20.10.2008 по делу № А59-1445/08-С15, постановления Пятого арбитражного апелляционного суда от 02.03.2009 и постановления Федерального арбитражного суда Дальневосточного округа от 22.10.2009 по тому же делу.

В заседании приняли участие представители:

от заявителя — совместного предприятия общества с ограниченной ответственностью «Сахалин-Шельф-Сервис» — Ахметшин Р.И., Кондуков П.С., Шаталов А.В.;

от Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 2 по Сахалинской области — Ивкина Т.Д., Овчар О.В., Шаронин В.Ю., Шоколова Л.В.

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



Между Российской Федерацией и компанией «Сахалин Энерджи Инвестмент Компани Лтд.» (далее — компания) 22.06.1994 было заключено Соглашение о разработке Пильтун-Астохского и Лунского месторождений нефти и газа на условиях раздела продукции (далее — соглашение «Сахалин-2»), регулирующее вопросы разведки, освоения и разработки запасов углеводородов на этих месторождениях.

В рамках реализации соглашения «Сахалин-2» компания заключила с совместным предприятием — обществом с ограниченной ответственностью «Сахалин-Шельф-Сервис» (далее — общество) договор от 01.07.2003 № У-00873, в соответствии с которым общество обязалось выполнить на территории Холмского морского рыбного порта подготовительные работы, необходимые для дальнейшего предоставления производственных сооружений и оборудования береговой базы, и оказывать услуги по предоставлению этих объектов для того, чтобы подрядчики компании могли завозить трубы, материалы и оборудование на остров Сахалин.

Общество, полагая, что прибыль, полученная в связи с исполнением указанного договора, подлежит исчислению в общем порядке по правилам главы 25 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — Кодекс) с применением установленной статьей 284 Кодекса налоговой ставки в размере 24 процентов, отдельно налоговую базу для расчета размера этой прибыли не определяло.

Межрайонная инспекция Федеральной налоговой службы № 2 по Сахалинской области (далее — инспекция), установив при проведении выездной налоговой проверки деятельности общества за 2004—2006 годы данное обстоятельство, расчетным методом определила размер прибыли, полученной им от выполнения работ по договору, заключенному с компанией, и, применив налоговую ставку 32 процента, исчислила 76 939 587 рублей налога на прибыль, отразив это в решении от 30.04.2008 № 10-В (далее — решение инспекции). По мнению инспекции, необходимость применения в отношении указанных доходов ставки в размере 32 процентов — ставки, которая была установлена на 01.01.1994 Законом Российской Федерации от 27.12.1991 № 2116-1 «О налоге на прибыль предприятий и организаций» (далее — Закон о налоге на прибыль), — следует из определяющих режим налогообложения условий соглашения «Сахалин-2», которые распространяют свое действие как на компанию, так и на привлекаемых ею подрядчиков.

Управление Федеральной налоговой службы по Сахалинской области (далее — управление) по итогам рассмотрения апелляционной жалобы общества решением от 16.06.2008 № 0088 изменило резолютивную часть решения инспекции, уменьшив на 57 512 690 рублей налог на прибыль (на сумму налога, излишне исчисленного обществом по ставке 24 процента).

Общество обратилось в Арбитражный суд Сахалинской области с заявлением о признании недействительным упомянутого решения инспекции. С учетом названных результатов рассмотрения управлением апелляционной жалобы на решение инспекции общество просило признать его недействительным по ряду эпизодов, в том числе в части доначисления 76 939 587 рублей налога на прибыль с доходов, полученных от выполнения работ по соглашению «Сахалин-2», уменьшения на 57 512 690 рублей налога на прибыль, начисления соответствующих сумм пеней и штрафа, установленного пунктом 1 статьи 122 Кодекса.

К участию в деле в качестве третьих лиц, не заявляющих самостоятельных требований относительно предмета спора, привлечены управление и компания.

Решением Арбитражного суда Сахалинской области от 20.10.2008 требования общества удовлетворены частично: решение инспекции по эпизоду, касающемуся доначисления спорной суммы налога на прибыль с доходов, полученных от выполнения работ по соглашению «Сахалин-2», начисления сумм пеней и штрафа, признано недействительным.

Постановлением Пятого арбитражного апелляционного суда от 02.03.2009 решение суда первой инстанции оставлено без изменения.

Суды двух инстанций, соглашаясь с позицией инспекции о необходимости исчисления налога на прибыль с указанных доходов по налоговой ставке 32 процента, тем не менее признали решение инспекции недействительным, полагая, что она необоснованно, в отсутствие оснований, предусмотренных подпунктом 7 пункта 1 статьи 31 Кодекса, применила расчетный метод для исчисления налоговой базы по данному налогу и определения доли расходов, относящихся к работам, выполненным в рамках соглашения «Сахалин-2», в общем объеме понесенных расходов.

Федеральный арбитражный суд Дальневосточного округа, не согласившись с выводом судов первой и апелляционной инстанций о неправомерности применения инспекцией расчетного метода определения размера упомянутых расходов, постановлением от 22.10.2009 названные судебные акты по рассматриваемому эпизоду отменил и направил дело в этой части на новое рассмотрение в Арбитражный суд Сахалинской области. При этом суд кассационной инстанции поддержал позицию судов о применении в отношении спорных доходов ставки налога на прибыль в размере 32 процентов.

При новом рассмотрении спора Арбитражный суд Сахалинской области решением от 17.02.2010 требования общества удовлетворил, признав применение инспекцией расчетного метода необоснованным.

В заявлении, поданном в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации, общество просит отменить оспариваемые судебные акты, ссылаясь на неправильное применение судами норм материального права при разрешении вопроса о подлежащей применению ставке налога на прибыль, и принять новый судебный акт о признании решения инспекции в оспариваемой части недействительным.

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

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

Суды, разрешая рассматриваемый эпизод спора, исходили из следующего.

В соответствии со статьей 6 соглашения «Сахалин-2» компания выполняет обязательства и реализует права самостоятельно либо при посредстве определяемых ею операторов и поставщиков финансовых, маркетинговых и инженерно-технических услуг, а также других подрядчиков, субподрядчиков и агентов.

Статьей 18 этого соглашения «Налоги и обязательные платежи» предусмотрено, что, за исключением случаев, специально оговоренных в соглашении, права, обязанности и обязательства в отношении уплаты налогов и обязательных платежей, установленных для Сахалинского проекта, определяются в дополнении 1 «Налоги и обязательные платежи» приложения Е к соглашению «Сахалин-2».

В соответствии с пунктом 3а данного дополнения компания, родственные ей организации, их подрядчики и субподрядчики (за исключением налога на прибыль) не являются плательщиками каких-либо налогов, в том числе налога на добавленную стоимость, которым облагаются товары, услуги, предоставляемые нерезидентами Российской Федерации, налогов на превышение установленного норматива фонда заработной платы, таможенных пошлин и сборов, отчислений в дорожные фонды, налогов на имущество, другие ценности и средства, а также любых других сборов и платежей, установленных в настоящее время или устанавливаемых в дальнейшем в отношении прибыли или выручки, получаемых в связи с Сахалинским проектом, относящейся к нему деятельности, а также имущества, которое приобретает в собственность в связи с проектом или арендуется у иностранных организаций в связи с ним.

Согласно пунктам 1 и 2а указанного дополнения компания, ее подрядчики и субподрядчики в отношении своих доходов от Сахалинского проекта являются плательщиками налога на прибыль в соответствии с положениями Закона о налоге на прибыль в редакции, действовавшей на 01.01.1994. При этом условия, ставки и порядок взимания налога на прибыль должны оставаться без изменения в течение всего срока действия соглашения, включая сроки его продления. Ставка налога на прибыль компании, ее подрядчиков и субподрядчиков, исчисленного в соответствии с дополнением 1, не должна превышать 32 процентов.

Суды, руководствуясь пунктом 7 статьи 2 Федерального закона от 30.12.1995 № 225-ФЗ «О соглашениях о разделе продукции» (далее — Закон о СРП) и пунктом 15 статьи 346.35 Кодекса, пришли к выводу о необходимости применения к обществу как к подрядчику компании режима налогообложения, определенного в дополнении 1 «Налоги и обязательные платежи» приложения Е к соглашению «Сахалин-2», и, как следствие, об исчислении налога на прибыль в отношении спорных доходов по ставке 32 процента в соответствии с Законом о налоге на прибыль.

Обосновывая этот вывод, суды указали, что соглашение «Сахалин-2» было заключено до принятия Закона о СРП. В данном Законе, введившем регулирование порядка исчисления и взимания налогов в связи с исполнением соглашений о разделе продукции, была закреплена норма, ограничивающая применение Закона в отношении соглашений, заключенных до вступления его в силу. Исходя из пункта 7 статьи 2 Закона о СРП соглашения, заключенные до вступления в силу этого Закона, подлежат исполнению в соответствии с определенными в них условиями.

При этом положения Закона о СРП применяются к указанным соглашениям в той мере, в какой их применение не противоречит условиям таких соглашений и не ограничивает права, приобретенные и осуществляемые инвесторами в соответствии с этими соглашениями.

В дальнейшем аналогичная норма была закреплена пунктом 15 статьи 346.35 Кодекса, согласно которому при выполнении соглашений о разделе продукции, заключенных до вступления в силу Закона о СРП, применяются условия освобождения от уплаты налогов, сборов и иных обязательных платежей, а также порядок исчисления, уплаты и возврата (возмещения) уплачиваемых налогов, сборов и иных обязательных платежей, которые предусмотрены названными соглашениями. В случае несоответствия положений налогового законодательства условиям таких соглашений применяются условия этих соглашений.

Однако суды, делая указанный вывод, не учли следующего.

До принятия Закона о СРП вопросы заключения соглашений о разделе продукции регулировались Указом Президента Российской Федерации от 24.12.1993 № 2285 «Вопросы соглашений о разделе продукции при пользовании недрами», пунктом 1 которого соглашение о разделе продукции определялось как форма договорных отношений государства с инвестором — пользователем недр, предусматривающая раздел добытого минерального сырья между договаривающимися сторонами и заменяющая взимание налогов, сборов, пошлин, в том числе таможенных, акцизов (за исключением налога на прибыль и платежей за право на пользование недрами).

Из приведенного положения следует, что установление особого режима налогообложения при заключении соглашений о разделе продукции допускалось только в отношении инвестора. Соглашение о разделе продукции, представляя собой договор, заключаемый между государством и инвестором — пользователем недр, не может регулировать отношения лиц, не являющихся его сторонами, ни по вопросам исполнения обязательств, ни по вопросам налогообложения.

Определение соглашения о разделе продукции как договора, заключаемого между Российской Федерацией и инвестором, предметом которого является урегулирование отношений названных субъектов по вопросам поиска, разведки, добычи минерального сырья на указанном в соглашении участке недр, пользования недрами и раздела произведенной продукции, приведено и в статье 2 Закона о СРП.

Установление в отношении инвестора специального налогового режима, предусматривающего освобождение от уплаты ряда налогов, при выполнении соглашения о разделе продукции основано на том, что размер налоговой нагрузки, существующей на момент заключения соглашения, учитывается при определении его условий, в том числе при расчете прибыльной продукции, подлежащей разделу между государством и инвестором, и доли данной продукции, причитающейся инвестору. Эти условия, предопределяющие установление в отношении инвестора специального налогового режима, отсутствуют у лиц, привлекаемых инвестором для реализации соглашения (подрядчиков и субподрядчиков).

Предусмотренные пунктом 7 статьи 2 Закона о СРП и пунктом 15 статьи 346.35 Кодекса положения о сохранении в отношении соглашений о разделе продукции, заключенных до принятия Закона о СРП, установленного этими соглашениями регулирования по вопросам налогообложения, подлежат применению только в отношении инвестора, поскольку только он является тем субъектом, правоотношения которого по реализации соглашения о разделе продукции охватываются предметом регулирования Закона о СРП и главы 26.4 Кодекса.

Правоотношения подрядчиков и субподрядчиков, привлекаемых инвестором для реализации этих соглашений, не регулируются Законом о СРП и главой 26.4 Кодекса в том числе и в части норм, устанавливающих указанное положение о сохранении условий налогообложения, определенных соглашениями, заключенными до вступления в силу Закона о СРП.

Следовательно, условия налогообложения лиц, привлекаемых компаниями как инвестором для реализации соглашения «Сахалин-2», определяются действующим налоговым законодательством без каких-либо изъятий. Данные изъятия не могут устанавливаться соглашениями о разделе продукции как не охватываемые предметом регулирования таких соглашений. Условия налогообложения, определенные в дополнении 1 «Налоги и обязательные платежи» приложения Е к соглашению «Сахалин-2», в том числе и в части установленного пунктом 3а исключения подрядчиков и субподрядчиков из числа плательщиков каких-либо налогов (за исключением налога на прибыль), применению не подлежат.

При названных обстоятельствах общество правомерно исчислило налог на прибыль в отношении доходов, полученных в связи с исполнением заключенного с компанией договора от 01.07.2003 № У-00873 по предоставлению производственных сооружений и оборудования береговой базы, в общем порядке по правилам главы 25 Кодекса с применением налоговой ставки в размере 24 процентов.

Таким образом, обжалуемые судебные акты в силу пункта 1 части 1 статьи 304 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации подлежат отмене.

Кроме того, поскольку в период осуществления надзорного производства настоящее дело было повторно рассмотрено Арбитражным судом Сахалинской области и принятое им решение от 17.02.2010 об удовлетворении требований общества по эпизоду, связанному с доначислением налога на прибыль в отношении доходов от выполнения работ по соглашению «Сахалин-2», основывается на подходе, не соответствующем правовой позиции, выраженной в настоящем постановлении, данное решение также подлежит отмене.

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

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

**ПОСТАНОВИЛ:**

решение Арбитражного суда Сахалинской области от 20.10.2008 по делу № А59-1445/08-С15, постановление Пятого арбитражного апелляционного суда от 02.03.2009 и постановление Федерального арбитражного суда Дальневосточного округа от 22.10.2009 по тому же делу, а также принятое при новом рассмотрении дела решение Арбитражного суда Сахалинской области от 17.02.2010 по эпизоду, связанному с доначислением 76 939 587 рублей налога на прибыль в отношении доходов, полученных от выполнения работ по соглашению о разделе продукции «Сахалин-2», начислением соответствующих сумм пеней и штрафа, отменить.

В указанной части решение Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 2 по Сахалинской области от 30.04.2008 № 10-В (в редакции решения Управления Федеральной налоговой службы по Сахалинской области от 16.06.2008 № 0088) признать недействительным.

В остальной части решение Арбитражного суда Сахалинской области от 20.10.2008, постановление Пятого арбитражного апелляционного суда от 02.03.2009 и постановление Федерального арбитражного суда Дальневосточного округа от 22.10.2009 оставить без изменения.

*Председательствующий А.А. Иванов*

## Объекты обложения земельным налогом

При рассмотрении вопроса об отнесении земельных участков, предоставленных для нужд обороны и безопасности, к земельным участкам, ограниченным в обороте, является важным разрешенное использование земельного участка либо его фактическое использование в целях обеспечения деятельности государства в области обороны и безопасности.

Суды, исследуя вопрос о виде разрешенного использования земельного участка, не выяснили ряд обстоятельств, имеющих существенное значение для рассмотрения данного дела.

### ПОСТАНОВЛЕНИЕ

**Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации**

**№ 3199/10**

**Москва, 12 октября 2010 г.**

Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в составе:

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

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

рассмотрел заявление открытого акционерного общества «Саратовские авиалинии» о пересмотре в порядке надзора решения Арбитражного суда Саратовской области от 16.06.2009 по делу № А57-1017/09-5 и постановления Федерального арбитражного суда Поволжского округа от 30.11.2009 по тому же делу.

В заседании приняли участие представители:

от заявителя — открытого акционерного общества «Саратовские авиалинии» — Илюшина О.В.;

от Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам по Саратовской области — Ерохова-Пшеничная Н.Н., Шаронин В.Ю.

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

Открытое акционерное общество «Саратовские авиалинии» (далее — общество) обратилось в Арбитражный суд Саратовской области с заявлением о признании недействительными решения от 29.12.2008 № 14/08 и требования от 25.03.2009 № 8 Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам по Саратовской области (далее — инспекция).

Решением Арбитражного суда Саратовской области от 16.06.2009 требование общества удовлетворено частично.

Постановлением Двенадцатого арбитражного апелляционного суда от 26.08.2009 решение суда первой инстанции отменено в части отказа в удовлетворении требования общества о признании недействительными оспариваемых решения и требования инспекции по эпизоду доначисления за 2006 год 330 213 рублей земельного налога, соответствующих сумм пеней и штрафов, предусмотренных статьями 119, 122, 126 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — Кодекс). Требование общества в указанной части удовлетворено, в остальной части решение суда первой инстанции оставлено без изменения.

Федеральный арбитражный суд Поволжского округа постановлением от 30.11.2009 отменил постановление суда апелляционной инстанции в части признания недействительными решения и требования инспекции по названному эпизоду и оставил решение суда первой инстанции в указанной части без изменения.

В заявлении, поданном в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации, о пересмотре в порядке надзора решения суда первой инстанции и постановления суда кассационной инстанции общество просит их отменить как принятые с нарушением норм материального права по эпизоду доначисления за 2006 год 330 213 рублей земельного налога в отношении земельного участка площадью 46,6 гектара с кадастровым номером 64:04:23 01 14:0001 (далее — спорный земельный участок), расположенного в Базарно-Карабулакском районе Саратовской области, начисления соответствующих сумм пеней и штрафов, предусмотренных статьями 119, 122, 126 Кодекса. По мнению общества, спорный земельный участок относится к землям, ограниченным в обороте, поскольку имеет целевое назначение (для нужд гражданской обороны в особый период) и в силу положений подпункта 3 пункта 2 статьи 389 Кодекса не является объектом обложения земельным налогом.

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

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

В соответствии с пунктом 1 статьи 388 Кодекса плательщиками налога признаются организации и физические лица, обладающие земельными участками на праве собственности, праве постоянного (бессрочного) пользования или праве пожизненного наследуемого владения.

Статьей 389 Кодекса определены объекты обложения земельным налогом. Подпунктом 3 пункта 2 названной статьи предусмотрено, что не признаются объектом обложения земельным налогом земельные участки, ограниченные в обороте в соответствии с законодательством Российской Федерации, которые предоставлены для обеспечения обороны, безопасности и таможенных нужд.



Согласно подпункту 5 пункта 5 статьи 27 Земельного кодекса Российской Федерации ограниченными в обороте признаются земельные участки, находящиеся в государственной или муниципальной собственности и предоставленные для обеспечения обороны и безопасности, оборонной промышленности и таможенных нужд и не указанные в пункте 4 этой же статьи.

Анализ данных норм во взаимосвязи с положениями статьи 93 Земельного кодекса Российской Федерации показывает, что при рассмотрении вопроса об отнесении земельных участков, предоставленных для обеспечения обороны и безопасности, к земельным участкам, ограниченным в обороте, важным является разрешенное использование земельного участка либо его фактическое использование в целях обеспечения деятельности государства в области обороны и безопасности.

Отказывая обществу в удовлетворении требования по названному эпизоду, суд первой инстанции исходил из того, что спорный земельный участок на основании распоряжения Исполкома Саратовского областного совета народных депутатов от 29.01.1981 № 65-р (далее — распоряжение от 29.01.1981 № 65-р) был предоставлен Саратовскому объединенному авиаотряду для размещения аэропорта. Постановлением администрации Базарно-Карабулакского района от 19.10.1995 № 401 в связи с преобразованием Саратовского объединенного авиаотряда в акционерное общество открытого типа «Саратовские авиалинии» (правопреемника авиаотряда) разрешена перерегистрация правоустанавливающих документов по земельному участку, предназначенному для размещения аэропорта. Изменение целевого назначения земельного участка не производилось.

В результате суд первой инстанции пришел к выводу, что спорный земельный участок не относится к землям, ограниченным в обороте в соответствии с законодательством Российской Федерации, и общество обязано было исчислять и уплачивать земельный налог. Суд кассационной инстанции признал этот вывод обоснованным.

Однако из распоряжения от 29.01.1981 № 65-р следует, что оно касается разрешения Базарно-Карабулакскому райисполкому изъять в установленном порядке из земель гослесфонда земельный участок площадью 13,5 гектара и передать его в постоянное пользование Саратовскому объединенному авиаотряду для реконструкции взлетно-посадочной полосы существующего аэродрома с правом вырубki лесных культур. Каких-либо документов, свидетельствующих, что этот участок является частью спорного земельного участка, в материалах дела не содержится.

Кроме того, спор по настоящему делу касается земельного участка размером 46,6 гектара с кадастровым номером 64:04:23 01 14:0001. Согласно имеющемуся в деле свидетельству от 12.10.2004 серии 64 АА № 819749 о регистрации права на землю его правообладателем является Территориальное управление Министерства имущественных отношений Российской Федерации по Саратовской области с указанием объекта права: «земельный участок для нужд обороны в особый период». Аналогичные сведения содержатся и в выписке из Единого государственного реестра прав на недвижимое имущество и сделок с ним от 08.06.2009.

В то же время из копии государственного акта администрации Базарно-Карабулакского района на право пользования землей серии САР-04-23 № 008069 (дата не указана, том 2, листы дела 67–68) следует, что земельный участок размером 46,6 гектара предоставлен в бессрочное (постоянное) пользование акционерному обществу открытого типа «Саратовские авиалинии» для нужд гражданской обороны в особый период.

Чем вызваны такие противоречия относительно вида разрешенного использования спорного земельного участка в правоустанавливающих документах, суды не выясняли.

Согласно статье 2 Федерального закона от 31.05.1996 № 61-ФЗ «Об обороне» организация обороны включает в себя, в частности, планирование и осуществление мероприятий по гражданской и территориальной обороне.

Как следует из пункта 1 статьи 4 Федерального закона от 12.02.1998 № 28-ФЗ «О гражданской обороне», организация и ведение гражданской обороны являются одними из важнейших функций государства, составными частями оборонного строительства, обеспечения безопасности государства.

Размещение аэропорта и его использование могли иметь место в целях как обороны, так и гражданской обороны. Вместе с тем отражение в правоустанавливающих документах оговорки «в особый период» не исключает для общества возможности использовать земельный участок с кадастровым номером 64:04:23 01 14:0001 в своей хозяйственной деятельности.

При таких условиях решение вопроса о том, является ли указанный участок ограниченным в обороте, зависит от выяснения и таких обстоятельств: какие объекты расположены на данном участке; использует ли их общество в своей хозяйственной деятельности; на чьем балансе они находятся; если спорный участок является объектом обложения земельным налогом, почему орган, осуществляющий ведение государственного земельного кадастра, до возникновения настоящего спора не уведомлял инспекцию об этом участке и его землепользователе, как это предусмотрено пунктом 12 статьи 396 Кодекса.

Суды, обсуждая вопрос о виде разрешенного использования спорного земельного участка, указанные обстоятельства не выясняли. При этом суды первой и кассационной инстанций сочли не имеющим значения вид разрешенного использования, который указан в правоустанавливающих документах, оформленных после издания распоряжения от 29.01.1981 № 65-р, а суд апелляционной инстанции не придавал значения оговорке «в особый период», содержащейся в обозначении вида разрешенного использования в этих документах.

Следовательно, все указанные судебные акты вынесены по недостаточно исследованным материалам. Кроме того, из них не усматривается, что в ходе рассмотрения дела исследовались вопросы обоснованности и правомерности привлечения инспекцией общества к ответственности за нарушение налогового законодательства, в том числе вопросы, связанные с наличием вины и обстоятельств, смягчающих ответственность, а также с размером штрафа. Эти обстоятельства устанавливаются

судом или налоговым органом, рассматривающим дело, исходя из положений статей 106, 111, 112, 114 Кодекса и учитываются при применении налоговых санкций.

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

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

**ПОСТАНОВИЛ:**

решение Арбитражного суда Саратовской области от 16.06.2009 по делу № А57-1017/09-5, постановление Двенадцатого арбитражного апелляционного суда от 26.08.2009 и постановление Федерального арбитражного суда Поволжского округа от 30.11.2009 по тому же делу отменить в части требования открытого акционерного общества «Саратовские авиалинии» о признании недействительными решения Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам по Саратовской области от 29.12.2008 № 14/08 и требования от 25.03.2009 № 8 по эпизоду доначисления за 2006 год 330 213 рублей земельного налога, соответствующих сумм пеней и штрафов, предусмотренных статьями 119, 122, 126 Налогового кодекса Российской Федерации.

В отмененной части дело направить на новое рассмотрение в Арбитражный суд Саратовской области.

В остальной части указанные судебные акты оставить без изменения.

*Председательствующий А.А. Иванов*