VAS-RF_#11_2008-3ch:VAS-RF_#11_2008.qxd 20.10.2008 19:03 Page 148

ПРИМЕНЕНИЕ НАЛОГОВОГО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА

Обоснованность налоговой выгоды

У суда кассационной инстанции не имелось оснований для признания налогоплательщика недобросовестным, поскольку инспекция не представила доказательств получения им неосновательной налоговой выгоды вследствие взаимозависимости с поставщиком, ограничившись установлением факта взаимозависимости.

ПОСТАНОВЛЕНИЕ
Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации
№ 4191/08
Москва, 9 сентября 2008 г.

Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в составе:

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

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

рассмотрел заявление общества с ограниченной ответственностью «Кровельный мир» о пересмотре в порядке надзора постановления Федерального арбитражного суда Поволжского округа от 06.12.2007 по делу № А72-2619/07-30/37 Арбитражного суда Ульяновской области.

В заседании приняли участие представители:

от заявителя — общества с ограниченной ответственностью «Кровельный мир» — Варламьева Е.В., Щербакова О.В.;

от Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 2 по Ульяновской области — Гузаева К.В., Максименко О.Г.

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

Общество с ограниченной ответственностью «Кровельный мир» (далее — общество «Кровельный мир») обратилось в Арбитражный суд Ульяновской области с заявлением о признании недействительным решения Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 2 по Ульяновской области (далее — инспекция) от 19.01.2007 № 89ДСП в части

Loaded: 01-06-2024 PMt 22:55:00

VAS-RF_#11_2008-3ch:VAS-RF_#11_2008.qxd 20.10.2008 19:03 Page 149

отказа в возмещении 198 332 рублей налога на добавленную стоимость по налоговой декларации за сентябрь 2006 года.

Решением Арбитражного суда Ульяновской области от 23.07.2007 заявленное требование удовлетворено.

Федеральный арбитражный суд Поволжского округа постановлением от 06.12.2007 решение суда отменил, обществу «Кровельный мир» в удовлетворении требования отказал.

В заявлении, поданном в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации, о пересмотре в порядке надзора упомянутого постановления суда кассационной инстанции общество «Кровельный мир» просит его отменить как принятое с нарушением норм материального и процессуального права.

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

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

Инспекцией проведена камеральная налоговая проверка представленной обществом «Кровельный мир» налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость по налоговой ставке 0 процентов за сентябрь 2006 года и документов, подтверждающих обоснованность применения указанной налоговой ставки и налоговых вычетов.

По результатам проверки инспекция приняла решение от 19.01.2007 № 89 ДСП об отказе обществу «Кровельный мир» в возмещении 198 332 рублей налога на добавленную стоимость, уплаченного поставщику — обществу с ограниченной ответственностью «Управление «Кровля» (далее — общество «Управление «Кровля») — за кровельные материалы, впоследствии экспортированные в Белоруссию.

Отказ в возмещении налога на добавленную стоимость обществу «Кровельный мир» мотивирован его недобросовестностью, обоснованной фактом взаимозависимости с поставщиком — обществом «Управление «Кровля» — и наличием внутренних противоречий в схеме взаимодействия этих лиц и изготовителя кровельных материалов — закрытого акционерного общества «Технокром» (далее — общество «Технокром»). Вторым мотивом отказа послужило то, что общество «Управление «Кровля» в течение 2005–2006 годов при больших объемах реализации товаров уплачивало в бюджет очень низкие суммы налога на добавленную стоимость, в связи с чем источник для возмещения налога из бюджета не сформирован.

Loaded: 01-06-2024 PMt 22:55:00

VAS-RF_#11_2008-3ch:VAS-RF_#11_2008.qxd 20.10.2008 19:03 Page 150

Оспаривая в Арбитражном суде Ульяновской области указанное решение инспекции в части отказа в возмещении налога на добавленную стоимость, общество «Кровельный мир» ссылалось на следующее. Взаимозависимость с обществом «Управление «Кровля» не может быть приравнена к недобросовестности. Процесс изготовления, хранения и реализации кровельных материалов представляет собой экономически целесообразную цепочку реальных хозяйственных операций между действующими юридическими лицами, совершаемых на основании договоров и надлежаще оформленных бухгалтерских и товарно-транспортных документов, к содержанию которых претензий у инспекции не имелось.

Как установил суд первой инстанции, отгруженные на экспорт кровельные материалы произведены обществом «Технокром» (город Новоульяновск) по заказу и из давальческого сырья общества «Управление «Кровля» (Москва). Последнее реализовало их обществу «Кровельный мир» (город Новоульяновск) на основании двух договоров: комиссии и купли-продажи. Документы на получение и реализацию товара от имени общества «Управление «Кровля» оформлены его уполномоченным представителем, проживающим и работающим в городе Новоульяновске. Товар перемещался со склада общества «Технокром» на склад общества «Кровельный мир» в пределах промплощадки в городе Новоульяновске. Часть полученного по договору комиссии товара, не меняя его местоположения, общество «Кровельный мир» затем дополнительно выкупило у общества «Управление «Кровля» для собственной реализации.

При этом представленные обществом «Кровельный мир» счета-фактуры и товарные накладные соответствуют заявленным хозяйственным операциям и противоречий в содержании не имеют. Замечаний к счетам-фактурам и к пакету документов, предусмотренному по операциям реализации товаров на экспорт статьей 165 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — Кодекс), у инспекции нет. Условия для применения налогового вычета, определенные статьями 169, 171 и 172 Кодекса, обществом «Кровельный мир» выполнены.

Суд не согласился с выводом инспекции о недобросовестности общества «Кровельный мир», указав, что инспекцией не проверялась правильность применения цен на кровельные материалы по его договорам с обществом «Управление «Кровля» и доказательств влияния взаимозависимости этих лиц на экономические результаты их деятельности не представлено.

Суд счел, что инспекция не выполнила установленную статьей 65 и частью 5 статьи 200 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации обязанность по доказыванию обстоятельств, послуживших основанием для принятия ею решения об отказе обществу «Кровельный мир» в возмещении налога на добавленную стоимость.

Отменяя решение суда первой инстанции, суд кассационной инстанции согласился с выводом инспекции о наличии недобросовестности в действиях общества «Кровельный мир», исходя из следующих фактов:

Loaded: 01-06-2024 PMt 22:55:00

VAS-RF_#11_2008-3ch:VAS-RF_#11_2008.qxd 20.10.2008 19:03 Page 151

направленность действий этого лица на необоснованное получение налоговой выгоды путем возмещения из бюджета денежных средств;

взаимозависимость с поставщиком;

отсутствие доказательств реального движения товарно-материальных ценностей;

«удаленный» характер операции, деятельность не по месту нахождения организации;

отсутствие в первом полугодии 2006 года у общества «Управление «Кровля» суммы налога на добавленную стоимость к уплате в бюджет при больших объемах реализации товара, в связи с чем источник для возмещения налога из бюджета не сформирован.

Суд счел перечисленные факты достаточными для вывода о фиктивности хозяйственных операций, отсутствии разумной деловой цели заключаемых сделок, вовлечении в процесс производства и поставок кровельной продукции организаций, правомерность которых вызывает сомнения.

Однако судом кассационной инстанции не учтено следующее.

В данном случае цепочка, связанная с производством и приобретением на территории Российской Федерации кровельных материалов, состоит из трех юридических лиц: обществ «Технокром», «Управление «Кровля», «Кровельный мир».

Согласно решению инспекции от 19.01.2007 № 89 ДСП общество «Технокром» является заводом-изготовителем кровельных материалов, приобретаемых обществом «Кровельный мир», и фактическое местонахождение этих юридических лиц установлено (город Новоульяновск, промплощадка). В решении инспекции также указано на отсутствие налоговой задолженности у общества «Управление «Кровля» и проанализированы представленные им копии деклараций по налогу на добавленную стоимость. Таким образом, существование названных организаций и характер их деятельности инспекцией под сомнение не ставились.

Не представлены инспекцией и документы, свидетельствующие о наличии претензий к обществу «Управление «Кровля», связанных с занижением им подлежащей уплате в бюджет суммы налога на добавленную стоимость.

Кроме того, суд кассационной инстанции не учел, что с 01.01.2006 на основании пункта 1 статьи 172 Кодекса при приобретении товаров на территории Российской Федерации налогоплательщики применяют вычет, исходя из сумм налога на добавленную стоимость, предъявленных им к уплате поставщиками, независимо от того, произведена ли оплата названного налога.

Loaded: 01-06-2024 PMt 22:55:00

VAS-RF_#11_2008-3ch:VAS-RF_#11_2008.qxd 20.10.2008 19:03 Page 152

Как следует из решения инспекции от 19.01.2007 № 89 ДСП, аналогичная договорно-хозяйственная модель изготовления и реализации кровельных материалов применяется обществом «Управление «Кровля», расположенным в Москве, в отношениях с рядом заводов-изготовителей и трейдеров.

Поскольку это общество физически невозможно приблизить одновременно ко всем местам производства товаров, изготавливаемых из его давальческого сырья, сама по себе ссылка на «удаленный» характер операций не свидетельствует о недобросовестности как его, так и покупателей, одним из которых является общество «Кровельный мир», находящееся в городе Новоульяновске — месте производства приобретаемых им товаров.

Не опровергнуты судом кассационной инстанции и выводы, содержащиеся в решении суда первой инстанции, о том, что представленные обществом «Кровельный мир» первичные документы отражают реальное содержание совершенных хозяйственных операций. Организация продажи кровельных материалов через Москву не требует их физического перемещения в этот город, и общих правил по обязательному совпадению структуры договорных связей с маршрутом перемещения товара законодательство не содержит.

Указывая на взаимозависимость обществ «Управление «Кровля» и «Кровельный мир» как на один из критериев недобросовестности последнего, суд кассационной инстанции не принял во внимание, что совершение взаимозависимыми лицами каких-либо сделок не влечет автоматического признания полученной ими выгоды неосновательной. Она может быть признана таковой, если взаимозависимость привела к нерыночному ценообразованию в целях необоснованного возмещения налога на добавленную стоимость.

Инспекция же ограничилась установлением факта взаимозависимости обществ «Управление «Кровля» и «Кровельный мир», не проверив цены по их сделкам; не привела доводов (доказательств), свидетельствующих о завышении обществами «Технокром», «Управление «Кровля», «Кровельный мир» стоимости кровельных материалов или налога на добавленную стоимость, возмещаемого ими в совокупности из бюджета в результате избранной структуры хозяйственных связей.

При названных условиях перечисленные в постановлении суда кассационной инстанции критерии недобросовестности общества «Кровельный мир» не свидетельствуют о таковой ни по отдельности, ни в совокупности, не основаны на доказательствах и не соответствуют требованиям налогового законодательства и арбитражной практике.

Выводы суда первой инстанции о недоказанности инспекцией обстоятельств, положенных в основу ее решения, и неправомерности отказа обществу «Кровельный мир» в возмещении налога на добавленную стоимость являются правильными.

Loaded: 01-06-2024 PMt 22:55:00

VAS-RF_#11_2008-3ch:VAS-RF_#11_2008.qxd 20.10.2008 19:03 Page 153

Таким образом, оспариваемое постановление суда кассационной инстанции подлежит отмене в силу пункта 1 статьи 304 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации как нарушающее единообразие в толковании и применении арбитражными судами норм права.

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

ПОСТАНОВИЛ:

постановление Федерального арбитражного суда Поволжского округа от 06.12.2007 по делу № А72-2619/07-30/37 Арбитражного суда Ульяновской области отменить.

Решение Арбитражного суда Ульяновской области от 23.07.2007 по названному делу оставить без изменения.

Председательствующий А.А. Иванов

Loaded: 01-06-2024 PMt 22:55:00

VAS-RF_#11_2008-3ch:VAS-RF_#11_2008.qxd 20.10.2008 19:03 Page 154

Учет расходов, относящихся к прошлым налоговым периодам

Положения подпункта 1 пункта 2 статьи 265 Налогового кодекса Российской Федерации подлежат применению в текущем налоговом периоде только в случае, когда период возникновения расходов, понесенных налогоплательщиком, неизвестен. Во всех других случаях расходы, относящиеся к прошлым налоговым периодам, подлежат отражению в налоговом учете с соблюдением требований статей 54 и 272 Кодекса.

ПОСТАНОВЛЕНИЕ
Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации
№ 4894/08
Москва, 9 сентября 2008 г.

Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в составе:

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

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

рассмотрел заявление Межрегиональной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам № 1 о пересмотре в порядке надзора решения Арбитражного суда города Москвы от 29.08.2007 по делу № А40-6295/07-118-48, постановления Девятого арбитражного апелляционного суда от 13.11.2007 и постановления Федерального арбитражного суда Московского округа от 11.01.2008 по тому же делу в части признания недействительным доначисления налога на прибыль по эпизоду, изложенному в пункте 1.9 решения инспекции от 28.12.2006 № 52/2249.

В заседании приняли участие представители:

от заявителя — Межрегиональной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам № 1 — Абламская Т.В., Дудко Д.А., Сапогин Д.Г., Сенина М.Г., Уткина В.М.;

от открытого акционерного общества «Славнефть-Ярославнефтеоргсинтез» — Андреев Д.В., Ненилин О.Е.;

от третьего лица — открытого акционерного общества «Нефтегазовая компания «Славнефть» — Деев А.О.

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

Loaded: 01-06-2024 PMt 22:55:00

VAS-RF_#11_2008-3ch:VAS-RF_#11_2008.qxd 20.10.2008 19:03 Page 155

По результатам выездной налоговой проверки соблюдения открытым акционерным обществом «Славнефть-Ярославнефтеоргсинтез» (далее — общество) в 2004 году требований налогового законодательства, правильности исчисления и уплаты налогов и сборов Межрегиональной инспекцией Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам № 1 (далее — инспекция) установлены нарушения, послужившие основанием для принятия решения от 28.12.2006 № 52/2249 о доначислении обществу налогов, начислении пеней и привлечении к налоговой ответственности по пункту 1 статьи 122, статье 123 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — Кодекс).

В частности, по мнению инспекции, общество неправомерно включило в налоговую декларацию по налогу на прибыль за 2004 год в качестве убытков прошлых лет расходы конкретных налоговых периодов (2001, 2002, 2003 годов) в общей сумме 4 108 887 рублей, занизив тем самым налогооблагаемую базу проверяемого налогового периода и не уплатив 986 132 рубля 88 копеек налога на прибыль.

Общество обратилось в Арбитражный суд города Москвы с заявлением о признании частично недействительным данного решения инспекции.

Судом привлечено к участию в деле в качестве третьего лица, не заявляющего самостоятельных требований относительно предмета спора, ОАО «Нефтегазовая компания «Славнефть» (далее — третье лицо).

Обосновывая свою позицию по названному эпизоду, общество указывало, что расходы 2001, 2002, 2003 годов были отражены в бухгалтерском и налоговом учете 2004 года в соответствии с Инструкцией по применению плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий, утвержденной приказом Минфина России от 31.10.2000 № 94н, а также статьями 265 и 313 Кодекса по причине несвоевременного представления контрагентами первичных документов, служащих основанием для исчисления налога.

Обязанность представлять уточненную декларацию согласно статьям 54 и 81 Кодекса, по мнению общества, при этом не возникает, поскольку такие действия необходимы лишь в случае занижения суммы налога, подлежащей уплате в бюджет.

Решением Арбитражного суда города Москвы от 29.08.2007 требование общества удовлетворено в части.

Постановлением Девятого арбитражного апелляционного суда от 13.11.2007 решение суда первой инстанции отменено в части признания недействительным решения инспекции о доначислении обществу транспортного налога в размере 20 500 рублей, начисления соответствующих пеней и взыскания штрафа. В остальной части судебный акт оставлен без изменения.

Loaded: 01-06-2024 PMt 22:55:00

VAS-RF_#11_2008-3ch:VAS-RF_#11_2008.qxd 20.10.2008 19:03 Page 156

Федеральный арбитражный суд Московского округа постановлением от 11.01.2008 постановление суда апелляционной инстанции оставил без изменения.

Суды, признавая недействительным решение инспекции по эпизоду, изложенному в пункте 1.9, приняли во внимание доводы общества и указали, что в спорной ситуации имело место выявление убытков прошлых лет, признанных в отчетном периоде по правилам бухгалтерского учета, порядок налогообложения которых регулируется специальной нормой главы 25 Кодекса — статьей 265, предусматривающей, что в целях исчисления налога на прибыль к внереализационным расходам приравниваются убытки прошлых налоговых периодов, выявленные в текущем отчетном (налоговом) периоде.

В заявлении, поданном в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации, о пересмотре в порядке надзора решения суда первой и постановлений судов апелляционной и кассационной инстанций по названному эпизоду инспекция просит их отменить, ссылаясь на нарушение судами норм материального права.

В отзывах на заявление общество и третье лицо просят оставить упомянутые судебные акты без изменения как соответствующие действующему законодательству.

Проверив обоснованность доводов, изложенных в заявлении, отзывах на него и выступлениях присутствующих в заседании представителей участвующих в деле лиц, Президиум считает, что обжалуемые судебные акты подлежат частичной отмене, заявленное обществом требование — оставлению без удовлетворения в отмененной части по следующим основаниям.

В соответствии со статьей 247 Кодекса объектом обложения налогом на прибыль организаций признается прибыль, полученная налогоплательщиком. Прибылью для российских организаций признаются доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов.

Согласно пункту 1 статьи 252 Кодекса налогоплательщик уменьшает полученные доходы на сумму произведенных расходов (за исключением расходов, указанных в статье 270 Кодекса). В силу подпункта 1 пункта 2 статьи 265 Кодекса к внереализационным расходам приравниваются убытки прошлых налоговых периодов, выявленные в текущем отчетном (налоговом) периоде.

Убыток — это отрицательная разница между доходами и расходами, учитываемыми в целях налогообложения в порядке, предусмотренном главой 25 Кодекса (пункт 8 статьи 274 Кодекса).

В случае получения убытка в предыдущем налоговом периоде налогоплательщик вправе в соответствии с пунктом 1 статьи 283 Кодекса уменьшить налоговую базу текущего налогового периода на всю сумму

Loaded: 01-06-2024 PMt 22:55:00

VAS-RF_#11_2008-3ch:VAS-RF_#11_2008.qxd 20.10.2008 19:03 Page 157

полученного им убытка или на часть этой суммы (перенести убыток на будущее).

Однако материалами дела подтверждено и сторонами не оспаривается, что обществом по данным налоговых деклараций 2001, 2002, 2003 годов была получена прибыль в целях налогообложения, превышающая рассматриваемые расходы, то есть убыток отсутствовал.

Налоговой проверкой установлено, что в качестве убытка прошлых лет обществом признаны: уплата земельного налога (2002), налога на имущество (2003), командировочные расходы (2003), оплата информационных и консультационных услуг (2001, 2003), государственной регистрации квартиры (2003), проведения семинара и обучения на курсах аккумуляторщиков (2003), страхование гражданской ответственности автотранспортных средств (2003) и др.

Статьей 272 Кодекса определено: расходы при методе начисления признаются таковыми в том отчетном (налоговом) периоде, к которому они относятся, независимо от времени фактической выплаты денежных средств и (или) иной формы их оплаты. Этой же статьей Кодекса установлены особенности признания расходов в зависимости от их характера.

Таким образом, из положений статьи 272 Кодекса следует, что по общему правилу расходы, произведенные налогоплательщиком, должны быть учтены в целях исчисления налога на прибыль в том отчетном (налоговом) периоде, к которому они относятся.

Этот вывод подтверждается также и пунктом 1 статьи 54 Кодекса, согласно которому налогоплательщики-организации исчисляют налоговую базу по итогам каждого налогового периода на основе данных регистров бухгалтерского учета и (или) на основе иных документально подтвержденных данных об объектах, подлежащих налогообложению либо связанных с налогообложением.

При обнаружении ошибок (искажений) в исчислении налоговой базы, относящихся к прошлым налоговым (отчетным) периодам, в текущем (отчетном) налоговом периоде перерасчет налоговых обязательств производится в периоде совершения ошибок. В случае невозможности определения конкретного периода корректируются налоговые обязательства отчетного периода, в котором выявлены ошибки (искажения).

Следовательно, положения подпункта 1 пункта 2 статьи 265 Кодекса подлежат применению в текущем налоговом периоде только в случае, когда период возникновения расходов, понесенных налогоплательщиком, неизвестен. Во всех других случаях расходы, относящиеся к прошлым налоговым периодам, подлежат отражению в налоговом учете с соблюдением требований статей 54 и 272 Кодекса.

Loaded: 01-06-2024 PMt 22:55:00

VAS-RF_#11_2008-3ch:VAS-RF_#11_2008.qxd 20.10.2008 19:03 Page 158

Обязательность соблюдения указанного условия подтверждается также Инструкцией по заполнению декларации по налогу на прибыль организаций, утвержденной приказом МНС России от 29.12.2001 № БГ-3-02/585, действовавшей в рассматриваемый налоговый период, согласно которой в разделе «Убытки, приравниваемые к внереализационным расходам» по строке 090 приложения № 7 к листу 02 декларации показывается сумма убытков прошлых налоговых периодов, выявленная в текущем отчетном (налоговом) периоде, если по выявленным в налоговом периоде расходам не представляется возможным определить конкретный период совершения ошибок (искажений) в исчислении налоговой базы.

Следовательно, действия общества по включению в состав внереализационных расходов 2004 года расходов, относящихся к 2001, 2002, 2003 годам, нельзя признать правомерными.

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

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

ПОСТАНОВИЛ:

решение Арбитражного суда города Москвы от 29.08.2007 по делу № А40-6295/07-118-48, постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 13.11.2007 и постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 11.01.2008 по тому же делу в части признания недействительным доначисления открытому акционерному обществу «Славнефть-Ярославнефтеоргсинтез» налога на прибыль по эпизоду, изложенному в пункте 1.9 решения Межрегиональной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам № 1 от 28.12.2006 №52/2249, отменить.

Обществу в удовлетворении заявленных требований в указанной части отказать.

Председательствующий А.А. Иванов

Loaded: 01-06-2024 PMt 22:55:00

VAS-RF_#11_2008-3ch:VAS-RF_#11_2008.qxd 20.10.2008 19:03 Page 159

Земельный налог

Согласно пункту 2 статьи 654 Гражданского кодекса Российской Федерации установленная в договоре аренды здания или сооружения плата за пользование земельным участком, на котором оно расположено, или передаваемой вместе с ним соответствующей частью участка, если иное не предусмотрено законом или договором. В соответствии со статьей 16 Закона Российской Федерации «О плате за землю», действующего в спорный период, за земельные участки, предназначенные для обслуживания строения, находящегося в раздельном пользовании нескольких юридических лиц или граждан, земельный налог начисляется отдельно каждому пропорционально площади строения, находящегося в их раздельном пользовании. Решение налоговой инспекции, не соответствующее этим нормам закона в отношении доначисления земельного налога, в этой части отменено.

ПОСТАНОВЛЕНИЕ
Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации
№ 808/08
Москва, 2 сентября 2008 г.

Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в составе:

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

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

рассмотрел заявление федерального государственного унитарного предприятия «Информационное телеграфное агентство России (ИТАР-ТАСС)» о частичном пересмотре в порядке надзора решения Арбитражного суда города Москвы от 03.05.2007 по делу № А40-24223/06-108-174 и постановления Федерального арбитражного суда Московского округа от 27.09.2007 по тому же делу.

В заседании приняли участие представители:

от заявителя — федерального государственного унитарного предприятия «Информационное телеграфное агентство России (ИТАР-ТАСС)» — Максименко О.О., Пудыч Ю.В.;

от Инспекции Федеральной налоговой службы № 3 по городу Москве — Уткина В.М., Французов А.В., Шишов Д.А.

Loaded: 01-06-2024 PMt 22:55:00

VAS-RF_#11_2008-3ch:VAS-RF_#11_2008.qxd 20.10.2008 19:03 Page 160

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

Федеральное государственное унитарное предприятие «Информационное телеграфное агентство России (ИТАР-ТАСС)» (далее — предприятие) обратилось в Арбитражный суд города Москвы с заявлением о признании недействительным решения Инспекции Федеральной налоговой службы № 3 по городу Москве (далее — инспекция) от 30.03.2006 № 05-14с/143-213-14-31д-41д-47, принятого по результатам выездной налоговой проверки.

Решением Арбитражного суда города Москвы от 03.05.2007 заявление удовлетворено частично. Отказано в удовлетворении требования о признании недействительным решения инспекции в части доначисления 2 863 264 рублей земельного налога за 2002, 2003 годы и начисления 1 728 188 рублей пеней.

Федеральный арбитражный суд Московского округа постановлением от 27.09.2007 решение суда первой инстанции в части признания решения инспекции недействительным отменил, дело передал на новое рассмотрение в Арбитражный суд города Москвы. В остальной части решение суда первой инстанции оставлено без изменения.

В заявлении, поданном в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации, о пересмотре названных судебных актов в порядке надзора, предприятие просит отменить их в части, касающейся доначисления земельного налога и начисления пеней, ссылаясь на неправильное применение судами норм права.

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

Проверив обоснованность доводов, изложенных в заявлении, отзыве на него и выступлениях присутствующих в заседании представителей участвующих в деле лиц, Президиум считает, что обжалуемые судебные акты подлежат частичной отмене с удовлетворением в отмененной части требования предприятия по следующим основаниям.

Как следует из акта, составленного по результатам выездной налоговой проверки, инспекция начислила предприятию земельный налог за пользование им земельными участками, занятыми объектами недвижимости, расположенными в городе Москве по адресам:

Тверской бульвар, дом 12, строение 1 (здание находится в аренде, нежилое помещение);

Украинский бульвар, дом 8, корпус 2 (здание закреплено за предприятием на праве хозяйственного ведения, жилое помещение);

Тверской бульвар, домовладение № 2 (здание закреплено за предприятием на праве хозяйственного ведения, нежилое помещение);

Loaded: 01-06-2024 PMt 22:55:00

VAS-RF_#11_2008-3ch:VAS-RF_#11_2008.qxd 20.10.2008 19:03 Page 161

Тверской бульвар, домовладение № 10 (здание закреплено за предприятием на праве хозяйственного ведения, нежилое помещение).

Суды, признавая решение инспекции о начислении земельного налога обоснованным, сослались на положения статьи 1 Закона Российской Федерации от 11.10.1991 № 1738-1 «О плате за землю», действовавшего в спорный период (далее — Закон о плате за землю), согласно которой собственники земли, землевладельцы и землепользователи, кроме арендаторов, облагаются ежегодным земельным налогом; за земли, переданные в аренду, взимается арендная плата.

Между тем судами не учтено следующее.

Территориальной дирекцией «Пресненская» Москомимущества и предприятием заключен договор от 06.09.1994 № 1-21627/94 на аренду сроком на 49 лет нежилого помещения, находящегося по адресу: Москва, Тверской бульвар, дом 12, строение 1. Площадь застройки по данным паспорта бюро технической инвентаризации составляет 668 кв. метров.

С учетом статьи 5 Федерального закона от 26.01.1996 № 15-ФЗ «О введении в действие части второй Гражданского кодекса Российской Федерации» и дополнительных соглашений к договору, подписанных сторонами после 01.03.1996, взаимоотношения сторон по договору регулируются положениями части 2 Гражданского кодекса Российской Федерации.

Согласно пункту 2 статьи 654 Гражданского кодекса Российской Федерации установленная в договоре аренды здания или сооружения плата за пользование зданием или сооружением включает плату за пользование земельным участком, на котором оно расположено, или передаваемой вместе с ним соответствующей частью участка, если иное не предусмотрено законом или договором.

В договоре отсутствует условие о том, что плата за пользование земельным участком подлежит взысканию отдельно от арендной платы за пользование нежилым помещением. Поскольку иное не установлено законом, в этом случае необходимо исходить из того, что предусмотренная договором арендная плата включает и плату за пользование земельным участком.

Следовательно, взыскание с предприятия земельного налога в связи с арендой нежилого помещения по адресу: Москва, Тверской бульвар, дом 12, строение 1 нельзя признать правомерным.

В деле отсутствуют документы, опровергающие утверждение предприятия о том, что жилые помещения в здании по адресу: Москва, Украинский бульвар, дом 8, корпус 2 приватизированы гражданами. В этом случае нахождение здания в хозяйственном ведении предприятия само по себе не свидетельствует о том, что предприятие является пользователем всего земельного участка, на котором расположен этот объект недвижимости.

Loaded: 01-06-2024 PMt 22:55:00

VAS-RF_#11_2008-3ch:VAS-RF_#11_2008.qxd 20.10.2008 19:03 Page 162

Согласно статье 16 Закона о плате за землю за земельные участки, предназначенные для обслуживания строения, находящегося в раздельном пользовании нескольких юридических лиц или граждан, земельный налог начисляется отдельно каждому пропорционально площади строения, находящегося в их раздельном пользовании. Данное требование закона инспекцией не соблюдено.

Решение инспекции в части доначисления недоимки и начисления пеней по другим земельным участкам также подлежит признанию недействительным, поскольку в нем и в акте налоговой проверки нет расчета недоимки и пеней по каждому из них.

Согласно части 3 статьи 189 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации обязанность доказывания обстоятельств, послуживших основанием для принятия оспариваемого акта, законности оспариваемых решений и действий (бездействия) государственных органов, органов местного самоуправления, иных органов, должностных лиц, возлагается на органы и лиц, которые приняли оспариваемый акт, решение, совершили оспариваемые действия (бездействие).

Поскольку инспекция не доказала законности начисления земельного налога и пеней, ее решение в этой части подлежит признанию недействительным.

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

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

ПОСТАНОВИЛ:

решение Арбитражного суда города Москвы от 03.05.2007 по делу № А40-24223/06-108-174 и постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 27.09.2007 по тому же делу отменить в части, касающейся начисления 2 863 264 рублей земельного налога за 2002, 2003 годы и 1 728 188 рублей пеней.

Решение Инспекции Федеральной налоговой службы № 3 по городу Москве от 30.03.2006 № 05-14с/143-213-14-31д-41д-47 о начислении федеральному государственному унитарному предприятию «Информационное телеграфное агентство России (ИТАР-ТАСС)» 2 863 264 рублей земельного налога за 2002, 2003 годы и 1 728 188 рублей пеней признать недействительным.

В остальной части постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 27.09.2007 оставить без изменения.

Председательствующий А.А. Иванов

Loaded: 01-06-2024 PMt 22:55:00