

Нагорная Э.Н.

Налоговые споры: соотношение гражданского и налогового законодательства,
Изд. 3-е, перераб. и доп. -

В условиях интенсивного развития рыночных отношений столь же активно развивалось гражданское законодательство, регулирующее основные виды обязательств, применяемые субъектами предпринимательской деятельности. Одновременно не менее интенсивно происходило становление и развитие налогового законодательства, без которого невозможно становление цивилизованного государства с развитыми рыночными отношениями. Этот процесс не завершился и в настоящее время.

Взаимное влияние и проникновение одновременно существующих норм гражданского и налогового права неизбежно. Это вызывает серьезные проблемы при применении указанных норм как предпринимателями и налоговыми органами, так и арбитражными судами при разрешении налоговых споров.

В настоящей книге приведено обобщение судебной-арбитражной практики Федерального арбитражного суда Московского округа, что со стороны автора является попыткой не только обозначить, но и разрешить эти проблемы.

Материал изложен в соответствии с системой построения части первой и части второй Гражданского кодекса РФ.

УДК 336.22 ББК 67.402

ISBN 5-7205-0541-5

© ЗАО «Юридический Дом «Юстицинформ», 2004

Глава 1

ОБЩИЕ ПОЛОЖЕНИЯ ГРАЖДАНСКОГО КОДЕКСА РФ В СООТНОШЕНИИ С ПОЛОЖЕНИЯМИ НАЛОГОВОГО КОДЕКСА РФ

Соотношение основных положений Гражданского кодекса РФ с нормами налогового права

Принцип свободы договора, действующий в гражданских правоотношениях, не может нарушаться налоговыми органами. Основные начала гражданского законодательства закреплены в ст. 1 ГК РФ. К ним относятся:

- признание равенства участников гражданских правоотношений;
- неприкосновенность собственности;
- свобода договора;
- недопустимость произвольного вмешательства кого-либо в частные дела;
- необходимость беспрепятственного осуществления гражданских прав;
- обеспечение восстановления нарушенных прав, их судебная защита.

Арбитражные суды на практике часто сталкиваются с попыткой налоговых органов дать договорам, заключенным юридическими лицами, иную оценку, чем та, которую имели в виду стороны по договору при его заключении, изменении и исполнении.

Общество с ограниченной ответственностью обратилось в Арбитражный суд г. Москвы с иском к Инспекции МНС России о признании недействительным ее решения о привлечении истца к налоговой ответственности за неуплату НДС на основании п. 1 ст. 122 НК РФ. Одновременно инспекцией заявлено встречное исковое требование о взыскании соответствующих налоговых санкций.

Решением от 6 июня 2000 г. Арбитражный суд г. Москвы удовлетворил требования Общества, отказав во встречном иске, поскольку материалами дела подтверждается экспорт товаров. В апелляционной инстанции решение суда не проверялось. Законность и обоснованность решения суда были проверены Федеральным арбитражным судом Московского округа в связи с кассационной жалобой Инспекции, в которой она ссылалась на то, что Общество не

4

имело права на изменение контракта, заключенного с иностранным покупателем.

Согласно п. 1 ст. 421 ГК РФ граждане и юридические лица свободны в заключении договора. Изменение и расторжение договора возможны по соглашению сторон (п. 1 ст. 450 ГК РФ). В связи с этим суд кассационной инстанции пришел к выводу о том, что налоговый орган не вправе давать указания сторонам по гражданскому договору, в том числе о возможности изменения тех или иных

условий договора.

Что касается ссылки ответчика на ст. 451 ГК РФ, то данная статья регулирует взаимоотношения сторон по договору в случае, если они не достигли соглашения об изменении или расторжении договора в связи с существенным изменением обстоятельств, но никак не ограничивает их волеизъявление на изменение условий сделки только при наличии существенного изменения обстоятельств. Поскольку п. 3 ст. 7 Закона РФ от 6 декабря 1991 г. № 1992-1 «О налоге на добавленную стоимость» (в ред. Закона РФ от 25 апреля 1996 г. № 63-ФЗ) (далее — Закон РФ «О налоге на добавленную стоимость») не ставит право экспортера на возмещение сумм НДС в зависимость от изменения условий контракта, не имеется оснований к отказу в предоставлении Обществу льготного налогообложения и отмене судебного акта.

Учитывая изложенное, суд кассационной инстанции не нашел оснований к отмене решения суда первой инстанции¹.

Не существует такого запрета и в п. 3 ст. 172 НК РФ.

Принимая постановление по другому делу, суд кассационной инстанции также исходил из приоритета волеизъявления сторон по договору.

Общество с ограниченной ответственностью «Роберт Бош» обратилось в Арбитражный суд г. Москвы с иском к налоговой инспекции о признании недействительным ее решения от 6 августа 1998г.

Решением от 24 июня 1999 г., оставленным без изменения постановлением апелляционной инстанции от 16 августа 1999 г., Арбитражный суд г. Москвы удовлетворил исковые требования истца в части взыскания недоимок по налогам и соответствующих штрафных санкций в связи с увеличением налогооблагаемой базы на суммы вознаграждений по бонусным соглашениям. Законность и обоснованность названных судебных актов проверена Федеральным арбитражным судом Московского округа в свя-

¹ ФАС МО. — Дело КА-А40/3658-00.

зи с кассационной жалобой инспекции МНС России, в которой налоговый орган ссылаясь на неправильную оценку судом сложившихся у истца с его контрагентами договорных отношений. В соответствии с п. 3 ст. 154 ГК РФ одним из условий заключения договора является волеизъявление сторон по договору. Как усматривалось из материалов дела и установлено судом первой и апелляционной инстанций, волеизъявление сторон по договорам купли-продажи и бонусным соглашениям направлено на куплю-продажу товаров, в том числе электроинструмента. В связи с этим нельзя признать обоснованным вывод Инспекции о том, что переданные в счет этих сделок купли-продажи товары в объеме, соответствующем размеру бонусного вознаграждения, считаются переданными безвозмездно.

Судом первой и апелляционной инстанций установлена, а материалами дела, в частности накладными и счетами-фактурами, подтверждалась взаимосвязь договоров купли-продажи и бонусных соглашений. Исходя из этого, суд пришел к обоснованному выводу о том, что не имеет значения, какая из этих сделок заключена ранее другой, и у суда кассационной инстанции в силу пределов полномочий, установленных АПК РФ, отсутствовали основания к переоценке установленных судом первой и апелляционной инстанций обстоятельств по делу².

Пределы вторжения гражданского законодательства в сферу административных и иных властных отношений ограничены действующим законодательством. Важным отличием гражданских правоотношений от имущественных отношений, основанных на административном или ином властном подчинении одной стороны другой, является то, что гражданские правоотношения основаны на равенстве, автономии воли и имущественной самостоятельности их участников. Именно этот критерий был положен в основу принятия Федеральным арбитражным судом Московского округа постановлений по нижеприведенным делам.

Открытое акционерное общество «Акционерная компания по транспорту нефти «Транснефть» обратилось в Арбитражный суд города Москвы с иском о возмещении налога на добавленную стоимость в форме зачета в размере 563 217 254 руб., уплаченный по поставкам товаров на экспорт, по налоговым декларациям за декабрь 1999 г., январь—декабрь 2000 г., март 2001 г.

² ФАС МО. — Дело КА-А40/3248-99.

Определением от 7 апреля 2003 г., оставленным без изменения постановлением апелляционной инстанции от 17 июня 2003 г., Арбитражный суд г. Москвы прекратил производство по исковому заявлению Общества, пропустившего 3-месячный срок, установленный ч. 4 ст. 198 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации.

Законность и обоснованность судебных актов проверена в порядке ст. 284 АПК РФ в связи с

кассационной жалобой*Общества, в которой оно ссылается на то, что положения ч. 4 ст. 198 АПК РФ не применимы к заявленным им требованиям.

Общество в кассационной жалобе ссылается на то, что дела, возникающие из налоговых правоотношений, являются делами, возникающими из публичных правоотношений.

В связи с этим Арбитражный суд г. Москвы пришел к правомерному выводу о том, что при рассмотрении указанной категории дел применяется Раздел III «Производство в арбитражном суде первой инстанции по делам, возникающим из административных и иных публичных правоотношений», в том числе и ч. 4 ст. 198 АПК РФ, которая включена в настоящий раздел АПК РФ.

Судом первой и апелляционной инстанций сделан правильный вывод о том, что требование Общества об обязанности налогового органа возместить НДС возникло из незаконного, по мнению Общества, бездействия Инспекции. Разрешение данного спора невозможно без предварительной оценки законности либо незаконности бездействия налогового органа. Поэтому судом первой и апелляционной инстанций обоснованно при разрешении настоящего спора применена ч. 4 ст. 198 гл. 24 АПК РФ «Рассмотрение дел об оспаривании ненормативных правовых актов, решений и действий (бездействия) государственных органов, органов местного самоуправления, иных органов, должностных лиц».

То обстоятельство, что это требование носит имущественный характер, не меняет публичного характера возникших между сторонами правоотношений, о чем свидетельствует п. 3 ст. 2 Гражданского кодекса Российской Федерации, согласно которому к имущественным отношениям, основанным на административном или ином властном подчинении одной стороны другой, в том числе к налоговым и другим финансовым и административным отношениям, гражданское законодательство не применяется, если иное не предусмотрено законодательством.

В связи с этим не применяется и 3-годовой срок исковой давности, установленный ст. 196 ГК РФ, на чем настаивает Общество.

В соответствии с подп. 2 п. 1 ст. 8 ГК РФ гражданские права и обязанности возникают из актов государственных органов, которые предусмотрены законом в качестве оснований возникновения гражданских прав и обязанностей.

Однако по настоящей категории споров акты налоговых органов служат основанием возникновения не гражданских прав и обязанностей, предполагающих равенство, автономию воли и имущественную самостоятельность участников правоотношений, а налоговых обязанностей, связанных с предусмотренным законом обязательством налогоплательщика уплатить налог в установленных порядке и размере.

Статьей 29 АПК РФ определено, что арбитражные суды рассматривают в порядке административного судопроизводства возникающие из административных и иных публичных правоотношений экономические споры и иные дела, связанные с осуществлением организациями и гражданами предпринимательской и иной экономической деятельности.

Выбор организацией способа защиты своих прав — путем подачи иска или заявления не может влиять на характер материальных правоотношений, который и определяет процессуальный порядок рассмотрения возникшего между сторонами спора.

Суд кассационной инстанции не соглашается с утверждением Общества о неконституционности нормы, предусматривающей 3-месячный срок подачи заявления в порядке ст. 198 АПК РФ, поскольку указанный срок не носит пресекающего характера и подлежит восстановлению, если пропущен по уважительной причине³.

Общество с ограниченной ответственностью «Флэйм-Сервис» обратилось в Арбитражный суд города Москвы с иском к Инспекции МНС России об обязанности Инспекции возместить истцу из бюджета в соответствии с п. 4 ст. 176 Налогового кодекса Российской Федерации проценты в размере 13 922 648 руб. за несоблюдение установленных ст. 176 НК РФ сроков возмещения суммы налога на добавленную стоимость.

Решением от 18 марта 2002 г. Арбитражный суд г. Москвы отказал в удовлетворении исковых требований, так как в их обоснование не может быть применена ст. 176 Налогового кодекса Российской Федерации, поскольку обязанность налогового органа по возмещению истцу из бюджета суммы НДС возникла в 1999 г., то есть до введения в действие ч. 2 НК РФ.

³ ФАС МО. — Дело КА-А40/6001 -03.

В апелляционной инстанции решение не проверялось.

Законность и обоснованность судебного акта проверена в связи с кассационной жалобой ООО «Флэйм-Сервис», в которой истец ссылается на неприменение судом ст. 176 НК РФ и неверное применение ст. 31 Закона Российской Федерации «О введении в действие части второй Налогового кодекса Российской Федерации и внесении изменений в некоторые законодательные акты РФ о налогах» от 5 августа 2000 г. № 118-ФЗ.

Вступившим в законную силу решением от 19 Мafffa' 2001 г. Арбитражного суда города Москвы, оставленным без изменения постановлением от 19 июня 2001 г. Федерального арбитражного суда Московского округа по делу № А40-2390/01-108-30, признана обязанность Инспекции МНС России № 17 возместить из бюджета ООО «Флэйм-Сервис» НДС в размере 25 717 033 рубля за поставленный на экспорт товар в октябре и ноябре 1999 г.

Суд первой инстанции пришел к обоснованному выводу о том, что в силу АПК РФ названные судебные акты имеют преюдициальное значение по настоящему делу.

Согласно абз. 2 ст. 31 Закона РФ «О введении в действие части второй Налогового кодекса РФ и внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации о налогах» от 5 августа 2000 г. № 118-ФЗ по правоотношениям, возникшим до введения в действие части второй Кодекса, часть вторая применяется к тем правам и обязанностям, которые возникнут после введения ее в действие.

По настоящему делу правоотношения по возмещению НДС возникли в 1999 г., право на взыскание процентов возникло у истца с 1 января 2001 г., когда была введена в действие часть вторая Налогового кодекса РФ (ст. 176 Кодекса), с этого же времени у ответчика возникла обязанность уплатить проценты за несвоевременное возмещение НДС.

Как усматривается из материалов дела, решение от 19 марта 2001 г. Арбитражного суда г. Москвы исполнено 6 августа 2001 г., отсюда следует, что Инспекцией нарушен установленный ст. 176 НК РФ срок возмещения истцу суммы налога на добавленную стоимость.

Таким образом, судом первой инстанции дана ошибочная правовая оценка доводу истца о том, что к спорным правоотношениям по взысканию процентов за несвоевременное возмещение из бюджета суммы НДС не применяется ст. 176 НК РФ.

Утверждение истца о том, что до введения в действие части второй Налогового кодекса Российской Федерации сумму процентов в связи с нарушением налоговым органом срока возмещения из бюджета суммы НДС необходимо увеличить, исходя из ставки рефинансирования Банка России, действовавшей в соответствующем периоде, не основано на действовавшем в спорный период законодательстве.

В подтверждение указанного довода ответчик ссылается на п. 3 ст. 7 Закона Российской Федерации от 6 декабря 1991 г. № 1992-1 «О налоге на добавленную стоимость» и п. 21 Инструкции Госналогслужбы России от 11 октября 1995 г. № 39 «Об уплате и исчислении налога на добавленную стоимость».

В данных нормах установлено, что разница, возникающая у инвестора, являющегося стороной соглашения о разделе продукции, в случае превышения сумм налога на добавленную стоимость, уплаченных инвестором в соответствующем периоде в связи с выполнением работ по указанному соглашению, над суммами данного налога, исчисленными по реализации в данном периоде продукции, товаров (работ, услуг), в том числе при отсутствии указанной реализации, подлежит возмещению инвестору из бюджета по окончании данного периода в порядке и в сроки, которые установлены законодательством Российской Федерации. В случае несоблюдения государством сроков, установленных законодательством Российской Федерации, суммы уплаченного налога, подлежащие возмещению из бюджета, увеличиваются исходя из ставки рефинансирования Банка России, действовавшей в соответствующем периоде.

Из буквального толкования указанных норм следует, что данные нормы законодатель распространил только на инвестора, являющегося стороной соглашения о разделе продукции.

Поскольку истец не является инвестором, данные нормы Закона и Инструкции не могут быть применены к правоотношениям, возникшим между налогоплательщиком и налоговым органом.

Ссылки истца на нормы гражданского законодательства (ст. 2, 12, 330 Гражданского кодекса Российской Федерации) в обоснование своего права на получение процентов, начисленных на несвоевременно возмещенную ему сумму НДС, не могут быть приняты судом, поскольку правоотношения, возникшие между налогоплательщиком и налоговым органом, не являются в силу ст. 2 ГК РФ предметом регулирования гражданского законодательства.

Спорные правоотношения соответствуют всем требованиям ст. 2 НК РФ, устанавливающей признаки отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах.

На основании изложенного, суд кассационной инстанции полагает, что решение арбитражного суда следует отменить, дело — передать на новое рассмотрение в первую инстанцию.

10

В судебном заседании кассационной инстанции на вопрос суда представитель ответчика пояснил, что размер суммы процентов, заявленный истцом, не был предметом исследования в суде первой инстанции.

При новом рассмотрении дела арбитражному суду необходимо учесть изложенное, исследовать размер заявленной истцом к возмещению за несвоевременный возврат НДС суммы процентов, выяснить мнение ответчика об исчисленной истцом сумме процентов⁴.

Государственное унитарное предприятие Республик^ Карелия по производству, материально-техническому обеспечению жилищно-коммунального хозяйства и электроснабжению (далее — ГУП РК «МЭО») обратилось в арбитражный суд Республики Карелия с иском к Межрайонной инспекции Министерства Российской Федерации по налогам и сборам об уменьшении суммы пеней по налогу на добавленную стоимость (далее — НДС).

Из искового заявления и приложенных к нему документов следует, что, налоговая инспекция направила ГУП РК «МЭО» пять требований об уплате НДС и пеней по этому налогу по состоянию на 29 ноября 2000 г., 14 декабря 2000 г., 28 февраля 2001 г., 27 марта 2001 г. и 16 мая 2001 г. соответственно

В исковом заявлении об уменьшении суммы пеней предприятие ссылается на ст. 333 Гражданского кодекса Российской Федерации (далее ГК РФ). Однако согласно п. 3 ст. 2 ГК РФ к имущественным отношениям, основанным на административном или ином властном подчинении одной стороны другой, в том числе к налоговым и другим финансовым и административным отношениям, гражданское законодательство не применяется, если иное не предусмотрено законодательством. Законодательством же о налогах и сборах уменьшение суммы пеней не предусмотрено⁵.

Правильность избранной кассационными судами позиции подтверждена определением Конституционного Суда РФ «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы ОАО «Боткинский молочный завод» и граждан Одноралова Владимира Валерьевича, Панкина Алексея Яковлевича и Халикова Фаниса Файзовича на нарушение конституционных прав и свобод положениями п. 4 ст. 79 Налогового кодекса Российской Федерации, п. 3 ст. 2 и п. 1 ст. 395 Гражданского кодекса Российской Федерации от 7 февраля 2002 г. № 30-О, в соответствии с

⁴ ФАС МО. - Дело КА-А40/3163-02.

⁵ ФАС СЗО. - Дело № А26-3091/01 -02-09/0.

11

которым применение положений ст. 395 ГК РФ в конкретных спорах зависит от того, являются ли спорные имущественные правоотношения гражданско-правовыми, а нарушенное обязательство — денежным, а если не являются, то имеется ли указание законодателя о возможности их применения к спорным правоотношениям.

Международные договоры, регулирующие гражданские правоотношения, не могут применяться к административным правоотношениям. Согласно п. 2 ст. 7 ГК РФ

международные договоры Российской Федерации применяются к отношениям, указанным в пунктах 1 и 2 настоящего Кодекса. Между тем заметна тенденция участников административных правоотношений склонить суд к применению норм международного права со ссылкой на их приоритет перед национальным законодательством, независимо оттого, какой вид правоотношений регулируется нормами международного права.

Закрытое акционерное общество (ЗАО) обратилось в Арбитражный суд г. Москвы с жалобой на действия Центральной акцизной таможни, отказавшей в предоставлении режима преференций при ввозе вина «Монастырская изба» из Республики Молдова в Россию по ГДТ№ 8769721.

Постановлением от 28 октября 1998 г. Федеральны и арбитражный суд Московского округа обязал суд первой инстанции рассмотреть жалобу по существу.

Решением от 28 декабря 1998 г., оставленным без изменения постановлением апелляционной инстанции от 24 февраля 1999 г., Арбитражный суд г. Москвы отклонил требования истца, поскольку происхождение вина из Республики Молдова не может считаться установленным.

Законность названных судебных актов проверена в связи с кассационной жалобой ЗАО, в которой оно ссылалось на то, что таможенные органы не вправе перепроверять сертификат происхождения товара, выданный компетентными органами зарубежного государства.

По Таможенному кодексу РФ таможенный орган РФ вправе запросить дополнительные сведения в целях проверки информации, содержащейся в таможенной декларации, представленных документах, и для иных таможенных целей. Таможенным кодексом РФ на должностных лиц

таможенных органов РФ возложено осуществление таможенного контроля путем проверки документов и сведений, необходимых для таможенных целей. В связи с этим нельзя признать обоснованным утверждение ЗАО о том, что таможенные органы не вправе проверять сведения, внесенные в сертификат о происхождении товара № 0141118 (вина «Монастырская изба») из Республики Молдова.

12

ЗАО ссылалось на положения, закрепленные в Договоре между Российской Федерацией и Республикой Молдова от 1994 г. «О правовой помощи и правовых отношениях по гражданским, семейным и уголовным делам», однако эти положения неприменимы к властным административным отношениям, каковыми по своей сути являются правоотношения между таможенным органом и импортером. Также истец ссылается на то, что при наличии сертификата о происхождении товара российский таможенный орган не имеет права по существу проверять подлинность содержащихся в нем сведений.

Между тем из п. 1 ст. 30 Закона РФ «О таможенном тарифе» следует, что сертификат о происхождении товара является лишь одним из документов, которые таможенный орган Российской Федерации вправе требовать в удостоверение происхождения товара из данной страны. Поэтому само по себе наличие сертификата о происхождении товара не может лишить российский таможенный орган полномочий по осуществлению таможенного контроля всеми доступными ему способами, в том числе и путем анализа дополнительных сведений.

В соответствии со ст. 28 данного Закона, если в производстве товара участвуют две и более страны, происхождение товара определяется в соответствии с критериями достаточной переработки. При этом считаются не отвечающими критерию достаточной переработки операции по обеспечению сохранности товаров во время хранения или транспортировки, а также операции по подготовке товаров к продаже и транспортировке.

Справкой от 28 июля 1998 г. № 69 Торгово-промышленной палаты (ТПП) Республики Молдова и заключением от 22 июля 1998 г. № 1-16/426 ВНИИ пивоваренной, безалкогольной и винодельческой промышленности установлено, что в отношении спорной партии вина «Монастырская изба» отправителем — СП «Винимпекс» — произведены затраты на доработку румынского виноматериала с использованием технологических операций: оклейка бентонитом, обработка холодом, пастеризация, розлив, укупорка, этикетировка бракером, которые предназначены исключительно для сохранения стойкости вина при хранении и придания товарного вида. Такие же сведения содержатся в п. 12 и 13 актов экспертизы ТПП Республики Молдова происхождения товара № 51 от 11 апреля 1998 г. и № 54 от 4 мая 1998 г. В силу названной нормы Закона эти операции считаются не отвечающими критерию достаточной переработки.

Вместе с тем из данных документов видно, что наряду с румынским виноматериалом (21 000 л) СП «Винимпекс» использовано и

13

11 958 л молдавского виноматериала, однако отказано было в предоставлении преференций на всю партию вина — 45 000 бутылок, и это обстоятельство, вошедшее в противоречие с АПК РФ, не нашло отражения в судебных актах, и поэтому они подлежат отмене с передачей дела на новое рассмотрение. При новом разрешении спора суду необходимо дать оценку доводу ЗАО о том, что критерием достаточной переработки вина в данном случае послужило не изменение товарной позиции по Товарной номенклатуре, а правило адвалорной доли, при котором изменение товарной позиции не имеет значения.

Таким образом, несмотря на то что судебные акты по делу были отменены, суд кассационной инстанции пришел к следующему выводу: в данной правовой ситуации международный Договор «О правовой помощи и правовых отношениях по гражданским, семейным и уголовным делам» к таможенным правоотношениям неприменим⁶.

Прокурор комплекса «Байконур» обратился в Арбитражный суд Московской области в защиту интересов государства и общества с иском к Администрации г. Байконур, ЗАО «Борт-М», 3-е лицо — Министерство финансов РФ о признании недействительным договора № У-83/01 от 1 февраля 2001 г. о налоговых освобождениях и инвестициях, заключенного между Администрацией г. Байконур и ЗАО «Борт-М» в части предоставления льгот по уплате федеральных налогов.

По ходатайству Прокуратуры Московской области, на которую возложено обеспечение поддержания исковых требований прокурора комплекса «Байконур» в соответствии с приказом Генерального прокурора РФ от 13 июля 2001 г. № 41, судом первой инстанции к участию в деле в качестве истца привлечена И М НС РФ по г. Байконур.

Решением суда от 20 июня 2002 г., оставленным без изменения постановлением апелляционной инстанции от 19 августа 2002 г., в иске отказано в связи с тем, что договор соответствует условиям Соглашения между Российской Федерацией и Республикой Казахстан о статусе г. Байконур, порядке формирования и статусе его органов исполнительной власти от 23 декабря 1995 г. (далее — Соглашение); при заключении договора Глава Администрации г. Байконур действовал в рамках полномочий, предоставленных ему действующим законодательством РФ и международным договором; суд также сослался на вступившие в законную силу судебные акты по делам № А41 -К2-9003/01; А41 - К2-13460/01; А41-К2-19444/01.

⁵ ФАС МО. — Дело КА-А40/1123-99.

14

Законность и обоснованность судебных актов проверена в порядке ст. 284 АПК РФ по кассационным жалобам Прокуратуры комплекса «Байконур» и Прокуратуры Московской области, в которых заявители просят решение и постановление отменить, иск удовлетворить, ссылаясь на неправильное применение судом норм материального права — п. 1 ст. 7, п. 2 ст. 10, п. 2 ст. 12 Соглашения, а также на то, что ни Соглашение, ни действующее законодательство РФ не предусматривают возможность предоставления льгот, носящих индивидуальный характер.

Заявители также сослались на вступившее в законную силу решение Верховного Суда РФ от 26 декабря 2001 г. по делу ГКП И 2001 -1759/ 1794, которым установлена незаконность предоставления Главой Администрации г. Байконур льгот по федеральным налогам. ЗАО «Борт-М» в отзыве и выступлении в заседании суда с доводами кассационных жалоб не согласился по основаниям, изложенным в судебных актах.

Администрация г. Байконур отзыва не представила, представитель Администрации от выступления в заседании суда отказался. Министерство финансов РФ отзыв не представило, представитель Минфина РФ доводы кассационных жалоб поддержал.

Представитель ИМНС РФ по г. Байконур в заседание не явился, ИМНС извещена о рассмотрении дела в соответствии с требованиями ст. 122, 123, 124 АПК РФ.

Изучив материалы дела, выслушав представителей сторон и третьего лица, суд кассационной инстанции считает, что судебные акты подлежат отмене на основании ч. 1, 2 ст. 288 АПК РФ в связи с неправильным применением судом норм материального права.

1 февраля 2001 г. между Администрацией г. Байконур и ЗАО «Борт-М» был заключен договор № У-83/1, согласно которому общество освобождалось полностью или частично от уплаты федеральных налогов с условием ежемесячных перечислений не менее 3% от суммы дохода, полученного в результате применения налоговых льгот, в целевые фонды развития города и комплекса Байконур. В соответствии с п. 1.1.1 договора основанием его заключения является Соглашение между РФ и Республикой Казахстан о статусе г. Байконур, порядке формирования и статусе его органов исполнительной власти от 23 декабря 1995 г.

В соответствии с п. 1 ст. 7 Соглашения Глава Администрации г. Байконур предоставляет в соответствии с законодательством РФ налоговые и иные льготы предприятиям с учетом значения их деятельности для населения города в пределах сумм налогов и иных платежей, зачисляемых в доход городского бюджета.

15

Приведенная норма международного договора в отличие от действующего налогового законодательства РФ предоставила Главе городской Администрации право установления налоговых льгот предприятиям, то есть ввела новый субъект, компетентный принимать решение о предоставлении таких льгот.

Остальные условия предоставления налоговых льгот Соглашение, как это следует из п. 1 ст. 7, связало с необходимостью соответствия их законодательству РФ.

Иное толкование п. 1 ст. 7 Соглашения, в том числе предложенное ответчиком и приведенное судом в тексте судебных актов, не соответствует буквальному содержанию указанной нормы международного договора ввиду наличия в ней указания на предоставление налоговых льгот именно в соответствии с законодательством РФ.

Никакого особого режима налогообложения Соглашение не предусматривает.

Ссылка суда на п. 2 ст. 10, 12 Соглашения, ст. 50 ФЗ «О федеральном бюджете на 2001 год», в соответствии с которыми налоги, сборы, пошлины и иные платежи, взимаемые с юридических и физических лиц, зачисляются в бюджет города, и доходы городского бюджета состоят в том числе и из федеральных налогов и других поступлений на территории города, не может свидетельствовать о наличии у Главы Администрации г. Байконур права на предоставление налоговых льгот и в отношении федеральных налогов и сборов.

Статья 50 ФЗ «О федеральном бюджете на 2001 год» предусмотрено, что Правительство РФ обеспечивает контроль за соблюдением положений Соглашения в части ограничения полномочий Главы Администрации г. Байконур по предоставлению налогоплательщикам льгот по уплате федеральных регулирующих налогов, доходы от уплаты которых в порядке межбюджетного регулирования зачисляются в бюджет города Байконур для решения задач в соответствии с договором аренды комплекса Байконур.

Действовавшее на момент заключения договора законодательство РФ не предусматривало право местных органов власти устанавливать льготы по федеральным налогам.

В соответствии с п. 5 ст. 19 Закона РФ «Об основах налоговой системы в РФ» федеральные налоги (в том числе размеры их ставок, объекты налогообложения, плательщики налогов) и порядок зачисления их в бюджет или во внебюджетный фонд устанавливаются законодательными актами РФ и взимаются на всей ее территории.

В соответствии с п. 4 ст. 58 Налогового кодекса РФ порядок уплаты федеральных налогов устанавливается Налоговым кодексом РФ.

16

Налоговый кодекс РФ не предусматривает право местных органов власти устанавливать льготы по федеральным налогам.

Согласно п. 1 ст. 56 Налогового кодекса РФ льготы по налогам предоставляются отдельным категориям налогоплательщиков. Налоговый кодекс РФ не предусматривает возможность предоставления индивидуальных налоговых льгот, так же как и Соглашение. Льготы по федеральным налогам, предоставленные ЗАО «Борт-М» договором У-83/01 от 1 февраля 2001 г., носят индивидуальный характер.

К аналогичным выводам пришел Верховный Суд РФ⁶ в деле № ГКПИ2001-1758/1794 по жалобам ООО «Поликон» и ЗАО «Борт-М» о признании недействительным постановления Правительства РФ от 25 октября 2001 г. № 747.

Ссылки суда на преюдициальное значение судебных актов по ранее рассмотренным Арбитражным судом Московской области делам являются необоснованными, поскольку данные судебные акты не устанавливают какие-либо обстоятельства дела, имеющие значение для рассмотрения настоящего спора. Правовая оценка, данная судом договору № У-83/01 от 1 февраля 2001 г., не является теми обстоятельствами, которые в соответствии со ст. 58 АПК РФ в редакции Федерального закона от 5 мая 1995 г. № 71-ФЗ, не доказываются вновь при рассмотрении судом другого дела, в котором участвуют те же лица.

При изложенных обстоятельствах договор № У-83/01 от 1 февраля 2001 г. в части предоставления льгот по уплате федеральных налогов является ничтожной сделкой в силу ст. 168 ГК РФ.

Решение и постановление Арбитражного суда Московской области были отменены Федеральным арбитражным судом Московского округа⁷.

Влияние осуществления юридическими лицами гражданских прав на налоговые правоотношения

Усмотрение лица при осуществлении административных прав ограничено действующим законодательством. В соответствии с п. 1 ст. 9 ГК РФ граждане и юридические лица по своему усмотрению осуществляют принадлежащие им гражданские права. Это положение естественным образом вытекает из природы гражданских правоотношений, основанных на равенстве, автономии воли и имущественной самостоятельности их участников. Природа имущественных

⁶ФАС МО. — Дело № КА-А41/6947-02.

17

отношений, основанных на административном или ином властном подчинении одной стороны другой, не предполагает безусловного следования формуле: «Что не запрещено, то разрешено».

ОАО «РсШенский приборостроительный завод» (далее — ОАО) обратилось в Арбитражный суд Московской области с иском к Управлению Пенсионного фонда РФ по Раменскому району о признании частично не подлежащим исполнению инкассового поручения от 22 октября 1998 г. № 1958 на взыскание пени за просрочку уплаты страховых взносов за период с 10 сентября 1998 г. по 30 сентября 1998 г. на сумму 167818 руб. 15 коп.

Решением от 23 декабря 1999 г. Арбитражный суд Московской области удовлетворил исковые требования Общества, поскольку сумма недоимки страховых взносов была перечислена за ОАО «Раменский приборостроительный завод» его контрагентом по гражданско-правовому договору — ОАО «Пирометр». Постановлением от 22 марта 2000 г. апелляционной инстанции решение суда первой инстанции отменено, в иске отказано, так как сумма недоимки на счет пенсионного фонда не поступила.

Законность и обоснованность постановления апелляционной инстанции проверена в порядке ст. 171 АПК РФ в связи с кассационной жалобой ОАО, в которой Общество ссылалось на то, что действовавшим законодательством не было запрещено перечислять страховые взносы за их плательщика третьими лицами.

Согласно ст. 57 Конституции РФ каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы. В соответствии с этим плательщик налогов и сборов не вправе переложить свою конституционную обязанность на иное лицо без установленных законом оснований. Таким образом, довод Общества о том, что действовавшим законодательством не было запрещено перечислять страховые взносы за их плательщика третьими лицами, противоречит ст. 57 Конституции РФ. При этом нельзя признать обоснованной ссылку Общества на постановление Конституционного Суда РФ от 12 октября 1998 г. № 24-П, в соответствии с которым обязанность по уплате страховых взносов считается исполненной с момента списания средств с расчетного счета плательщика взносов, поскольку ОАО «Пирометр», оформляя платежное поручение об уплате 2 803 200 руб. за истца от 2 сентября 1998 г. № 1300, тем самым исполняло свои денежные обязательства перед последним по гражданско-правовому договору поставки, местом исполнения по которому в соответствии со ст. 316 ГК РФ является место нахождения кредитора, а не место нахождения должника.

18

При таких обстоятельствах оснований к отмене постановления, которым Обществу в иске отказано, не имелось⁸.

Злоупотребление правом в налоговых правоотношениях не допускается.

В действующий ГК РФ впервые включена ст. 10, в соответствии с которой не допускается злоупотребление правом как со стороны граждан, так и юридических лиц. Представляется, что этот общеправовой принцип должен быть включен в виде отдельной нормы в НК РФ. Суды на практике часто сталкиваются с недобросовестными действиями налогоплательщиков, однако прямого запрета на осуществление таких действий в НК- РФ не содержится, и это затрудняет распределение между сторонами бремени доказывания.

Определением Конституционного Суда РФ по ходатайству Министерства Российской Федерации по налогам и сборам о разъяснении постановления Конституционного Суда Российской Федерации от 12 октября 1998 г. по делу о проверке конституционности п. 3 ст. 11 Закона Российской Федерации «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» от 25 июля 2001 г. введено понятие «недобросовестный налогоплательщик», которое по смыслу, придаваемому ему в данном определении Конституционного Суда-РФ, практически аналогично понятию лица, злоупотребляющего правом по ст. 10 ГК РФ.

Об этом свидетельствуют нижеприведенные дела ФАС МО.

Общество с ограниченной ответственностью «СпецТехИмпекс» обратилось в Арбитражный суд г. Москвы с заявлением о признании незаконным решения Инспекции МНС России от 8 августа 2002 г. № 03-04/1741 об отказе в возмещении налога на добавленную стоимость за июль 2001 г. в сумме 4 855 980 руб. и об уменьшении НДС на соответствующую сумму.

Решением от 18 декабря 2002 Арбитражный суд г. Москвы отказал в удовлетворении заявленного требования, признав налогоплательщика недобросовестным.

В апелляционной инстанции решение суда не проверялось.

Законность и обоснованность судебного акта проверена в порядке ст. 284 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации в связи с кассационной жалобой ООО «СпецТехИмпекс», в которой заявитель ссылается на несоответствие выводов суда, содержащихся в решении, фактическим обстоятельствам дела и имеющимся в деле доказательствам.

⁸ ФАС МО. — Дело КА-А41/2293-00.

19

Проверкой в суде кассационной инстанции установлено, что решение суда подлежит отмене с передачей дела на новое рассмотрение в первую инстанцию суда по следующим основаниям.

Согласно п. 2 ч. 4 ст. 170 АПК РФ в мотивировочной части решения должны быть указаны доказательства, на которых основаны выводы суда об обстоятельствах дела и доводы в пользу принятого решения; мотивы, по которым суд отверг те или иные доказательства, принял или отклонил приведенные в обоснование своих требований и возражений доводы лиц, участвующих в деле.

Суд пришел к выводу о том, что товар — 250 т ферротитана — не покидал территории Республики Узбекистан, на основании пояснений, данных суду представителями заявителя.

Между тем в кассационной жалобе и в заседании суда кассационной инстанции заявитель опроверг вывод суда, в связи с чем при новом разрешении спора суду в целях подтверждения своего вывода необходимо исследовать письменные доказательства, относящиеся к факту перемещения товара с территории Республики Узбекистан.

Заявитель в кассационной жалобе ссылается на то, что представил суду выписку по счету с 21 декабря

2000 г. по 25 декабря 2001 г., свидетельствующую о проведении им в данный период хозяйственных операций.

Поскольку суд, делая вывод об отсутствии в 2001 г. хозяйственной деятельности Общества, не привел мотивов, по которым отверг представленное заявителем доказательство и отклонил соответствующий довод Общества, при новом рассмотрении дела суду необходимо дать оценку данному доказательству и доводу заявителя.

Суд, анализируя заключенные участниками расчетных операций сделки, пришел к выводу о том, что их целью являлось не приобретение и реализация товара, а незаконное истребование от государства 4 855 980 руб.

В связи с этим суду при новом разрешении спора необходимо обосновать свой вывод ссылками на нормы гражданского права, регулирующего признание сделок недействительными, совершенными с целью, противной основам правопорядка, мнимой и притворной сделок, для чего решить вопрос о необходимости привлечения к участию в деле всех сторон по сделкам.

Суд ссылается на постановление первого заместителя Прокурора ЦАО г. Москвы от 22 ноября 2002 г., касающееся возбуждения уголовного дела в отношении руководителя заявителя, в связи с чем при новом разрешении спора суду необходимо установить, имеется

20

ли со стороны налогового органа заявление о фальсификации доказательств в соответствии со ст. 161 АПК РФ⁹.

Общество с ограниченной ответственностью «АГЦ технология» обратилось в Арбитражный суд г. Москвы с иском к Инспекции МНС России об обязанности возместить из бюджета 17 981 000 руб. налога на добавленную стоимость за май 2002 г. в связи с экспортом товара.

Решением от 12 февраля 2003 г. Арбитражный суд г. Москвы удовлетворил исковые требования Общества, представившего толстый пакет документов, подтверждающий право на применение налоговой ставки 0 процентов.

Постановлением апелляционной инстанции от 7 апреля 2003 г. решение суда отменено, в удовлетворении заявления Общества отказано, так как налогоплательщик признан недобросовестным. Законность и обоснованность постановления апелляционной инстанции проверена порядке ст. 284 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации в связи с кассационной жалобой Общества, в которой последнее ссылается на недоказанность выводов апелляционной инстанции. Проверкой в суде кассационной инстанции установлено, что постановление апелляционной инстанции следует отменить, дело передать на новое рассмотрение в апелляционную инстанцию суда по следующим основаниям.

Согласно п. 12 ч. 2 ст. 271 АПК РФ в постановлении арбитражного суда апелляционной инстанции должны быть указаны обстоятельства дела, установленные арбитражным судом апелляционной инстанции; доказательства, на которых основаны выводы суда об этих обстоятельствах.

Апелляционная инстанция пришла к выводу о том, что налогоплательщик и его поставщик не располагали средствами на покупку товара, не являлись собственниками товара, денежные средства по оплате товара российскому поставщику перечислялись за счет валютной выручки через один и тот же банк в период с 15 февраля 2002 г. по 14 марта 2002 г. без изменения денежных остатков на расчетных счетах организаций.

Однако в нарушение п. 12 ч. 2 ст. 271 АПК РФ апелляционная инстанция не ссылается на конкретные документы, расположенные в разных томах на определенных листах дела, на которых основаны выводы суда об этих обстоятельствах, не проводит анализ каждой

⁹ФАСМО. — Дело КА-А40/2817-03.

21

расчетной операции, которые, по мнению апелляционной инстанции, свидетельствуют о недобросовестности налогоплательщика.

Апелляционная инстанция согласилась с доводом налоговой инспекции о том, что целью заключенных участниками расчетных операций сделки являлось не приобретение и реализация товара, а незаконное истребование из бюджета налога на добавленную стоимость в результате многократного завышения цены отгруженного на экспорт товара по сравнению с ценой на внутреннем рынке.

В связи с этим суду при новом разрешении спора необходимо обосновать свой вывод ссылками на нормы гражданского права, регулирующего признание сделок недействительными, совершенными с целью, противной основам правопорядка, мнимой и притворной сделок, для чего решить вопрос о необходимости привлечения к участию в деле другой стороны по сделке.

При новом рассмотрении дела суду следует дать оценку доводу Общества о том, что товар по заявленной цене был экспортирован на основании представленного таможенному органу заключения НЦЭиС «Мосэкспертиза», которое взаимодействует Московским таможенным управлением в

соответствии с Соглашением от 24 ноября 1998 г. № 12 о сотрудничестве и взаимодействии данных органов.

При новом рассмотрении дела суд также должен решить вопрос о необходимости применения в данной правовой ситуации положений ст. 161 АПК РФ о фальсификации доказательств¹.

Значение правоспособности юридического лица, вступающего в налоговые правоотношения

Значение государственной регистрации юридического лица при вступлении в налоговые правоотношения различно в зависимости от конкретных обстоятельств дела. В соответствии с п. 3 ст. 49 и п. 2 ст. 51 ГК РФ правоспособность юридического лица возникает в момент его создания, при этом юридическое лицо считается созданным в момент его государственной регистрации. Между тем при вступлении в налоговые правоотношения налогового органа, осуществляющего возложенные на него функции государственного управления, факт государственной регистрации этого налогового органа не играет решающей роли при выполнении им означенных функций.

Открытое акционерное общество (далее — ОАО) обратилось в Арбитражный суд г. Москвы с иском о признании недействительным решения налоговой инспекции. Решением от 4 февраля 1999 г. исковые требования отклонены, поскольку для осуществления своих функций налоговому органу не требуется государственная регистрация. В апелляционной инстанции решение суда не проверялось.

Законность названного решения проверена в связи с кассационной жалобой ОАО, в которой налогоплательщик ссылался на то, что юридическое лицо считается созданным с момента его государственной регистрации.

В соответствии с Указом Президента РФ от 30 апреля 1998 г. «О структуре федеральных органов исполнительной власти» (в ред. Указа от 23 декабря 1998 г.) Государственная налоговая служба РФ (в настоящее время — Министерство РФ по налогам и сборам) входит в структуру федеральных органов исполнительной власти, положения о которых согласно ст. 12 Федерального конституционного закона «О Правительстве Российской Федерации» утверждает Правительство РФ. Исходя из этого, органу исполнительной власти не требуется дополнительно государственная регистрация для осуществления им полномочий по осуществлению руководства в той или иной сфере. Статьи 49 и 51 ГК РФ, на которые ссылался налогоплательщик, определяют правоспособность юридического лица, когда оно вступает в отношения, регулируемые гражданским, а не административным законодательством, и поэтому в силу п. 3 ст. 2 ГК РФ в данном случае не применяются.

При таких обстоятельствах оснований к отмене решения не имелось".

Анализ другого дела показывает, что обращение к нормам гражданского права, в отличие от предыдущего дела, позволяет правильно разрешить спор о применении налоговой ответственности. Общество с ограниченной ответственностью (далее — ООО) обратилось в Арбитражный суд г. Москвы с иском к инспекции МНС России о признании незаконными действий должностного лица налогового органа — руководителя инспекции — по уклонению от постановки на учет и об обязанности выдать свидетельство о постановке на учет.

Решением от 31 января 2000 г. Арбитражный суд г. Москвы удовлетворил исковые требования истца, поскольку он выполнил все предусмотренные законом требования. В апелляционной инстанции дело не рассматривалось. Законность и обоснованность решения суда проверены в связи с кассационной жалобой инспекции

³ФАС МО. — Дело КА-А40/3174-03.

¹ФАС МО. — Дело КА-А40/949-99.

22

23

МНС России, в которой налоговый орган ссылался на необходимость дополнительно представить основания размещения органа управления юридического лица по имеющемуся в учредительных документах адресу.

Согласно ст. 84 НК РФ при подаче заявления организация одновременно с заявлением о постановке на учет представляет в одном экземпляре копии заверенных в установленном порядке:

свидетельства о регистрации;

учредительных и иных документов, необходимых при государственной регистрации;

других документов, подтверждающих в соответствии с законодательством Российской Федерации создание организации.

Судом установлено, что Обществом налоговому органу были представлены все документы, предусмотренные ст. 84 НК РФ.

Из копии устава ООО видно, что местом нахождения общества является место нахождения единоличного исполнительного органа — директора — на основании договора о совместной деятельности. Таким образом, истцом выполнены все требования, установленные ст. 84 НК РФ,

предъявляемые к порядку постановки на учет.

Кроме того, в цитируемом Инспекцией письме Московской регистрационной палаты от 10 января 1998 г. № МРП/8-16862 содержится следующее требование: при государственной регистрации юридических лиц проверять в учредительных документах наличие записи о месте нахождения, исходя из того, что адрес должен быть конкретным (с указанием адреса, улицы, дома и помещения); по данному адресу должен размещаться орган управления юридического лица (в уставе должно быть указано, какой конкретно орган управления размещается по месту нахождения юридического лица); должны быть указаны основания для размещения этого органа управления (договор купли-продажи помещения, свидетельство о праве собственности, ином вещном праве, договор аренды и т.д.). Все эти требования Обществом были выполнены. Требование о предоставлении договора, подтверждающего право занятия помещения, не содержится и в данном письме Московской регистрационной палаты.

При таких обстоятельствах оснований к отмене решения не имелось¹².

По другому делу общество с ограниченной ответственностью «Торговый Дом «Лукойл» обратилось в Арбитражный суд г. Москвы с иском к Государственной налоговой инспекции о признании не-

² ФАС МО. — Дело КА-А40/1824-00.

24

законным бездействия Инспекции, выразившегося в невозмещении налога на добавленную стоимость в размере 47 487 402 руб. за 2000 г., обязанности Инспекции произвести зачет платежей по НДС в сумме 47 470 102 руб. и обязанности Инспекции возместить из бюджета НДС в размере 17 300 руб.

Решением от 14 ноября 2001 г., оставленным без изменения постановлением от 9 апреля 2002 г. апелляционной инстанции, Арбитражный суд г. Москвы удовлетворил исковые требования иста, подтвержденные материалами дела.

Законность и обоснованность судебных актов проверена в связи с кассационной жалобой инспекции. То обстоятельство, что один из поставщиков истца был зарегистрирован по утерянному паспорту, не может опровергнуть факта реальной отгрузки товара в адрес истца, в обязанности которого не входит осуществлять контроль за правильностью государственной регистрации юридических лиц.

При наличии оснований ответчик был вправе обратиться в соответствующие органы с целью возбуждения уголовного дела. Однако согласно уведомлению 6-го оперативного отделения Нижневартовского межрайонного отдела налоговой полиции от 3 июля 2001 г. № 225 по данному материалу в возбуждении уголовного дела отказано ввиду отсутствия состава преступления¹³.

Соотношение полномочий юридического лица и его представительств по налоговому законодательству не находится в прямой зависимости от соотношения полномочий данных субъектов права по гражданскому законодательству.

При разрешении налоговых споров следует иметь в виду, что зачастую понятия, используемые в налоговом законодательстве, существенно отличаются от тех же понятий, содержащихся в гражданском праве. Иллюстрацией этому служит следующее дело.

Инспекция МНС России по Забайкальскому району Читинской обл. обратилась в Арбитражный суд г. Москвы с иском ЗАО «С.В.Т.С. — Сопровождение» о взыскании с Общества штрафа в размере 169 506 руб. за совершение налогового правонарушения, предусмотренного п. 2 ст. 117 НК РФ.

Решением от 24 июня 2002 г. Арбитражный суд г. Москвы отказал в удовлетворении налогового органа ввиду отсутствия у налогоплательщика обязанности по постановке на учет в налоговом органе по месту нахождения своего обособленного подразделения, поскольку

³ ФАС МО. — Дело КА-А40/3839-02.

25

Инспекцией не доказано наличие у налогоплательщика обособленного подразделения, обладающего всеми признаками, предусмотренными п. 2 ст. 11 НК РФ, ст. 1 Федерального закона от 17 июля 1999 г. № 181-ФЗ «Об основах охраны труда в Российской Федерации».

В апелляционной инстанции решение суда не проверялось.

Законность и обоснованность судебного акта проверены в порядке ст. 284 АПК РФ в связи с кассационной жалобой инспекции МНС России по Забайкальскому району Читинской обл., в которой налоговый орган ссылается на неверное толкование судом норм, содержащихся в ст. 1 Закона об основах охраны труда в РФ п. 2 ст. 11 НК РФ.

В соответствии с нормой, содержащейся в п. 2 ст. 11 НК РФ, обособленным подразделением организации является любое территориально обособленное от нее подразделение, по месту нахождения которого оборудованы стационарные рабочие места.

Из буквального толкования приведенной нормы следует, что обособленным подразделением должно признаваться любое территориально обособленное от организации подразделение, обладающее хотя бы одним рабочим стационарным местом.

При этом законодателем определено, что рабочее место считается стационарным, если оно создается на срок более одного месяца. Определения рабочего места Налоговый

кодекс не содержит.

На основании п. 1 ст. 11 НК РФ институты, понятия и термины гражданского, семейного и других отраслей законодательства РФ, используемые в настоящем Кодексе, применяются в том значении, в каком они используются в этих отраслях законодательства, если иное не предусмотрено настоящим Кодексом.

В статье 1 Закона об основах охраны труда в РФ определено, что рабочее место — это место, в котором работник должен находиться или в которое ему необходимо прибыть в связи с его работой и которое прямо или косвенно находится под контролем работодателя. Принимая решение об отказе в иске, арбитражный суд исходил из того, что Инспекцией не доказан факт наличия у налогоплательщика обособленного подразделения. Однако в нарушение ст. 127 АПК РФ от 5 мая 1995 г. судом не приведено доказательств, на которых основан данный вывод суда.

Кроме того, судом недостаточно полно исследованы имеющиеся в деле доказательства. Сославшись на письмо ЗАО «С.В.Т.С. — Сопровождение» от 30 ноября 2001 г. № 332, арбитражный суд пришел к выводу о том, что организацией на территории Забайкальского района обособленного подразделения никогда не создавалось. Вместе с тем

26

судом не приведено мотивов, по которым он не принял во внимание служебную записку государственного налогового инспектора № 33.

В материалах дела содержатся документы, имеющие противоречивые сведения, а именно — две редакции Устава ЗАО «С.В.Т.С. — Сопровождение» — от 4 января 2001 г. и от 14 ноября 2001 г. В первой редакции Устава имеется п. 7.3.23, из которого видно, что организация имеет представительство в г. Забайкальске Читинской обл. Во второй редакции Устава такого пункта не имеется. Однако, судом не дана оценка данным доказательствам.

В соответствии с п. 2 ст. 11 НК РФ признание обособленного подразделения таковым производится независимо от того, отражено или не отражено его создание в учредительных документах или иных организационно-распорядительных документах организации, и от полномочий, которыми наделяется указанное подразделение.

Вместе с тем из текста нормы п. 2 ст. 11 НК РФ не следует, что указание в Уставе организации о наличии у нее обособленного подразделения не является доказательством фактического наличия у налогоплательщика обособленного подразделения.

В нарушение ст. 125 АПК РФ от 5 мая 1995 г. арбитражный суд не установил все обстоятельства, являющиеся существенными для разрешения спора по делу. В данном случае таковыми являются обстоятельства, касающиеся наличия или отсутствия у налогоплательщика стационарного рабочего места.

При таких обстоятельствах решение следовало отменить, дело — передать на новое рассмотрение в первую инстанцию арбитражного суда.

При новом рассмотрении суду необходимо учесть изложенное, дать оценку всем имеющимся в деле доказательствам. Кроме того, арбитражный суд вправе предложить лицам, участвующим в деле, представить дополнительные доказательства наличия или отсутствия обособленного подразделения. В данном случае такими доказательствами могут являться договор аренды помещения, в котором подразделение осуществляет свою деятельность, трудовой договор (контракт), заключенный с сотрудником подразделения, приказ о назначении, наличие табеля учета рабочего времени сотрудников, работающих в данном подразделении, и др.¹⁴

Следующие два дела иллюстрируют правоприменительную практику по делам, связанным с привлечением к налоговой ответственности юридических лиц, имеющих в своем составе филиалы.

¹⁴ ФАС МО. — Дело КА-А40/6733-02.

27

Общество с ограниченной ответственностью «Газнадзор» обратилось в Арбитражный суд г. Москвы с заявлением о признании незаконным решения Инспекции МНС России от 16 декабря 2002 г. № 15-05-1606/827 ДСП о привлечении Общества к налоговой ответственности, предусмотренной п. 1 ст. 122 Налогового кодекса Российской Федерации, и о перечислении неуплаченных налогов на прибыль, дополнительных платежей, налога на добавленную стоимость, пени за несвоевременную уплату налогов по акту выездной налоговой проверки № 15-05-1606/737 ДСП от 6 ноября 2002 г. за периоде 1999 г. по 2001 г., а также об обязанности Инспекции устранить допущенные нарушения прав и законных интересов заявителя.

Решением от 1 апреля 2003 г., оставленным без изменения постановлением апелляционной инстанции

от 11 июня 2003 г., Арбитражный суд г. Москвы удовлетворил требование заявителя в отношении налога на прибыль, поскольку налогоплательщик обоснованно рассчитал налогооблагаемую базу исходя из учетной политики организации и доказал факт несения расходов при осуществлении строительных работ; требование заявителя в отношении НДС отклонены, так как Общество неправомерно зачисляло налог не в бюджет г. Москвы, а в местные бюджеты по месту нахождения своих структурных подразделений.

Законность и обоснованность судебных актов проверена порядке ст. 284 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации в связи с кассационной жалобой заявителя, в которой последний ссылался на отсутствие недоимки по НДС, а также в связи с кассационной жалобой налогового органа, в которой Инспекция утверждала, что отсутствуют доказательства выполнения Обществом функций заказчика строительных работ, при расчете налогооблагаемой базы за 1999 г. неправильно заполнена Справка к налоговой декларации по налогу на прибыль.

Решение и постановление суда в отношении суммы НДС и пени следовало отменить, дело передать на новое рассмотрение по следующим основаниям.

Согласно п. 1 ст. 122 НК РФ неуплата или неполная уплата сумм налога в результате занижения налоговой базы, иного неправильного исчисления налога или других неправомерных действий (бездействия) влечет взыскание штрафа в размере 20 процентов от неуплаченной суммы налога.

Пунктом 3 мотивировочной части решения налогового органа установлено, что по итогам проверки головной организации Общества доначислен НДС за 1999, 2000 гг. в размере соответственно 28

4 318 081 руб. и 8 060 613 руб., в то же время определены излишне исчисленные структурными подразделениями суммы НДС в тех же размерах.

Таким образом, факта неуплаты или неполной уплаты сумм налога за данные периоды Обществом допущено не было.

Инспекция ссылалась на то, что, поскольку суммы НДС неправомерно зачислены в местные бюджеты по месту нахождения структурных подразделений Общества, в то время как подлежали зачислению в бюджет города Москвы, их следует считать не уплаченными в результате неправомерных действий налогоплательщика.

Согласно подп. «г» п. 1 ст. 2 действовавшего в спорные периоды Закона Российской Федерации «О налоге на добавленную стоимость» плательщиками налога на добавленную стоимость являлись филиалы, отделения и другие обособленные подразделения предприятий, находящиеся на территории Российской Федерации и самостоятельно реализующие товары (работы, услуги).

При этом в Законе отсутствует понятие обособленных подразделений, самостоятельно реализующих товары (работы, услуги).

С введением в действие с 1999 г. Налогового кодекса РФ названная норма права Закона о налоге на добавленную стоимость должна применяться с учетом ст. 19 Кодекса, в соответствии с которой в порядке, предусмотренном настоящим Кодексом, филиалы и иные обособленные подразделения российских организаций исполняют обязанности этих организаций по уплате налогов и сборов по месту нахождения этих филиалов и иных обособленных подразделений.

Как видно из текста ст. 19 Кодекса, законодатель не связывает исполнение обязанностей обособленными подразделениями организаций по уплате налогов с самостоятельной реализацией ими товаров (работ, услуг).

Само по себе заключение договоров на осуществление газового надзора от имени Общества, а не его структурных подразделений, не опровергает проведение ими мероприятий по газовому надзору по месту их нахождения.

При новом разрешении спора суду необходимо обязать Общество представить документальное обоснование его утверждения о том, что указанные работы фактически произведены структурными подразделениями Общества по месту их нахождения¹⁵.

Инспекция МНС России по г. Электросталь Московской области обратилась в Арбитражный суд Московской области с иском к

¹⁵ ФАС МО. — Дело № КА-А40/5842-03.

29

Обществу с ограниченной ответственностью «СПЕКТР-СЕРВИС К.К.М» о взыскании 25 047 руб. сбора за право торговли за 1999 г. и 1 полугодие 2000 г.

Решением от 10 июля 2002 г., оставленным без изменения постановлением от 5 сентября 2002 г. апелляционной инстанции, Арбитражный суд Московской области удовлетворил исковые требования Инспекции, поскольку материалами дела подтверждается факт ведения Обществом оптовой торговли.

Законность и обоснованность судебных актов проверена в порядке ст. 284 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации в связи с кассационной жалобой Общества, в которой налогоплательщик ссылался на нарушения порядка начисления сбора.

Согласно ст. 19 Налогового кодекса Российской Федерации в порядке, предусмотренном настоящим Кодексом, филиалы и иные обособленные подразделения российских организаций исполняют обязанности этих организаций по уплате налогов и сборов по месту нахождения этих филиалов и иных обособленных подразделений.

При этом в соответствии со ст. 28 НК РФ действия (бездействие) законных представителей организации, совершенные в связи с участием этой организации в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах, признаются действиями (бездействием) этой организации. На этом основании действия директора Электростальского филиала Общества, являющегося законным представителем Общества, совершенные в связи с участием в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах, в том числе при проведении выездной налоговой проверки Электростальского филиала, признаются действиями самого Общества.

При таких обстоятельствах нельзя признать обоснованным довод Общества о том, что директор Электростальского филиала был вправе только представлять отчетные данные в Инспекцию МНС России по г. Электросталь и уплачивать налоги и сборы, но не имел права участвовать в процедурах по проведению выездной налоговой проверки Электростальского филиала.

По этой же причине не принимается во внимание довод Общества о том, что требование об уплате сбора за право оптовой торговли Электростальским филиалом не могло быть направлено непосредственно в данный филиал, что опровергается также п. 6 ст. 69 Кодекса, в соответствии с которым требование об уплате налога может быть передано законному или уполномоченному представителю организации.

30

Что касается довода Общества об отсутствии в требовании Инспекции срока уплаты сбора, то указанный срок установлен Положением «О сборе за право торговли», утвержденным решением Совета депутатов г. Электростали от 30 декабря 1997 г. № 50/13, и должен соблюдаться налогоплательщиком независимо от указания контролирующего органа.

Как усматривается из материалов дела, решение от 18 декабря 2000 г. № 06-13272 об уплате 25 047 руб. сбора за право оптовой торговли принято Инспекцией на основании акта выездной налоговой проверки № 847 от 17 ноября 2000 г., в п. 1.6 которого указано, что настоящая налоговая проверка проведена сплошным методом проверки представленных первичных бухгалтерских документов: кассовых, банковских документов, авансовых отчетов, счетов-фактур, накладных, книг покупок, книг продаж, оборотно-сальдовых ведомостей, журналов-ордеров по бухгалтерским счетам, договоров, приказов. Копии указанных документов приобщены к материалам дела.

В связи с этим нельзя признать обоснованным утверждение Общества о том, что положенные в основу решения суда доказательства получены с нарушением закона. То обстоятельство, что после составления акта выездной налоговой проверки Инспекцией была произведена выемка представленных для проверки документов, не лишает копии документов, имеющихся в материалах арбитражного дела, доказательственной силы.

При таких обстоятельствах оснований к отмене судебных актов не имелось¹⁶.

Юридическое лицо имеет право на судебную защиту до момента его ликвидации в установленном законом порядке. Общество с ограниченной ответственностью «Престиж-НТ» (далее — 000) обратилось в Арбитражный суд г. Москвы с иском к Инспекции МНС России о признании недействительным п. 2 ее решения от 28 октября 1999 г. № 81 в части уменьшения суммы НДС, подлежащей зачету (возмещению) из федерального бюджета за II кв. 1999 г. на 133 794 578 руб.

Решением суда от 13 января 2000 г., оставленным без изменения постановлением апелляционной инстанции от 6 марта 2000 г., Арбитражный суд г. Москвы исковые требования 000 удовлетворил в полном объеме по мотиву документального подтверждения факта экспорта товаров за пределы территорий государств — участников СНГ.

В кассационной жалобе Инспекция просила отменить состоявшиеся судебные акты и принять новое решение об отказе в иске,

¹⁶ ФАС МО. - Дело № КА-А41/7683-02-П.

31

поскольку представленные Обществом в подтверждение экспорта документы оформлены ненадлежащим образом, акты государственной регистрации истца и его российского контрагента по

договору поставки — ООО «Релинг» — признаны в судебном порядке недействительными, что влечет признание всех сделок, ими заключенных, ничтожными.

Проверив законность и обоснованность решения и постановления суда, изучив материалы дела, обсудив доводы кассационной жалобы, выслушав представителей сторон, суд кассационной инстанции посчитал, что состоявшиеся по делу судебные акты подлежат отмене, а дело — передаче на новое расследование по следующим основаниям.

Удовлетворяя иски по мотиву документального подтверждения экспорта товара, арбитражный суд не проверил доводы налоговой инспекции об отсутствии документов, подтверждающих фактическое поступление выручки от реализации товаров иностранному лицу на счет российского налогоплательщика. Так, в имеющихся в материалах дела платежных поручениях от 29 апреля 1999 г. № 127 и от 15 мая 1999 г. № 151 в качестве плательщика указан Nistru Bank Inc., а не получатель экспортного товара «DORADO IMPEX LIMITED»; реквизиты контракта, указанные в назначении платежа как основание к оплате, не идентичны номеру самого контракта; в деле отсутствует выписка банка, подтверждающая поступление валютной выручки по платежному поручению № 127. Судебные акты не содержат мотивов, по которым судом не применены федеральные законы о федеральном бюджете на 1999 и 2000 гг. от 22 февраля 1999 г. № 36-ФЗ и от 31 декабря 1999 г. № 227-ФЗ, на которые ссылается налогоплательщик в обоснование своих доводов.

При новом рассмотрении дела суду также необходимо дать правовую оценку доводу ответчика об отсутствии в договоре поставки, заключенном Обществом с ООО «Релинг», одного из существенных условий, предусмотренных ст. 506 ГК РФ, о сроке (сроках) передачи товаров, что в силу п. 1 ст. 432 названного Кодекса позволяет, по мнению инспекции, считать договор незаключенным.

Правоспособность юридического лица прекращается на основании ч. 2 ст. 49 ГК РФ лишь в момент завершения его ликвидации (после внесения об этом записи в Единый государственный реестр юридических лиц — ч. 8 ст. 63 ГК РФ), в том числе и при признании судом недействительной регистрации юридического лица (ч. 2 ;т. 61 ГК РФ). Между тем все сделки заключены и исполнены в период

32

деятельности ООО «Престиж-НТ» и ООО «Релинг» до ликвидации, т.е. когда они обладали правоспособностью.

В силу изложенного не принимается довод жалобы об отсутствии у истца, не являющегося юридическим лицом, права на обращение в арбитражный суд с данным иском, поскольку не имеется сведений об исключении истца из Единого государственного реестра юридических лиц. По этим же основаниям не было удовлетворено ходатайство, заявленное Инспекцией МНС России о приостановлении производства по настоящему делу до принятия решения по делу Арбитражного суда г. Москвы № А40-39217/99-17-572 о признании недействительной государственной регистрации ООО «Престиж-НТ»¹⁷.

Международные договоры, содержащие положения, касающиеся налогообложения, имеют верховенство по отношению к нормативным правовым актам о налогах и сборах Российской Федерации.

Согласно п. 4 ст. 15 Конституции РФ общепризнанные принципы и нормы международного права и международные договоры Российской Федерации являются составной частью ее правовой системы. Если международным договором Российской Федерации установлены иные правила, чем предусмотренные законом, то применяются правила международного договора.

В связи с этим гражданское и налоговое законодательство содержит аналогичные нормы права (п. 2 ст. 7 ГК РФ и ст. 7 НК РФ).

Общество с ограниченной ответственностью «Инкотрейд» обратилось в Арбитражный суд г. Москвы с иском к Инспекции МНС России, с учетом изменения исковых требований, о признании недействительным ее решения № 03/15 от 19 марта 2001 г. в части доначисления налога на прибыль, налога на добавленную стоимость, налога на пользователей автомобильных дорог, налога на содержание жилищного фонда и объектов социально-культурной сферы, пени и штрафов по этим налогам в соответствии с актом выездной налоговой проверки от 3 ноября 1999 г. № 03/164, актом дополнительных мероприятий налогового контроля по выездной налоговой проверке от 25 декабря 2000 г. № 03/125 за период с 19 февраля 1997 г. по 31 декабря 1998 г.

Решением от 14 февраля 2002 г., оставленным без изменения постановлением от 18 апреля 2002 г. апелляционной инстанции, Арбитражный суд г. Москвы удовлетворил иски истца, поскольку он обоснованно включил в себестоимость продукции (работ, услуг) затраты, связанные с брокерской деятельностью, а также

¹⁷ ФАС МО. — Дело КА-А40/1688-00.

33

затраты по договорам, которые в период их действия не были признаны недействительными.

Законность и обоснованность судебных актов проверена в связи с кассационной жалобой Инспекции, в которой ответчик ссылался на то, что оказание брокерских услуг истцу не входило в предмет заключенного им договора, а также на ничтожность заключенных истцом сделок. Ответчик ссылался на то, что на основании ст. 431 Гражданского кодекса Российской Федерации при толковании условий договора судом принимается во внимание буквальное значение содержащихся в нем слов и выражений.

Согласно ст. 159 Таможенного кодекса Российской Федерации таможенный брокер вправе от собственного имени совершать любые операции по таможенному оформлению и выполнять другие посреднические функции в области таможенного дела за счет и по поручению представляемого лица.

В соответствии с п. 1.1 договора № 13 от 12 июля 1997 г., заключенного истцом с ООО «Гардерика», последнее принимает на себя обязанности по таможенному оформлению грузов, что включает в себя: оформление грузовой таможенной декларации (далее — ГТД), добавочных листов, краткой декларации, декларации таможенной стоимости, описи к ГТД, корректировку таможенной стоимости, кодирование товара по ТН ВЭД, расчет таможенных платежей, оформление и комплектование документов.

В связи с этим суд первой и апелляционной инстанций пришел к обоснованному выводу о том, что предметом договора № 13 от 12 июля 1997 г. является оказание истцу брокерских услуг, как они определены в ст. 159 ТК РФ, что соответствует буквальному значению содержащихся в договоре слов и выражений.

При таких обстоятельствах истец обоснованно включил в себестоимость продукции (работ, услуг) затраты по оказанию ему брокерских услуг.

Согласно п. 2 ст. 61 ГК РФ юридическое лицо может быть ликвидировано в связи с признанием судом недействительной регистрации юридического лица в связи с допущенными при его создании нарушениями закона или иных правовых актов, если эти нарушения носят необратимый характер.

Ликвидация юридического лица считается завершенной, а юридическое лицо — прекратившим существование после внесения соответствующей записи в Единый государственный реестр юридических лиц (п. 8 ст. 63 ГК РФ).

34

Поскольку правоспособность юридического лица прекращается на основании ст. 49 ГК РФ лишь в момент завершения его ликвидации, в том числе и при признании судом недействительной регистрации юридического лица, нельзя принять во внимание довод ответчика о том, что признание судом недействительной регистрации контрагентов истца по договорам автоматически влечет недействительность заключенных ими договоров до момента признания недействительной регистрации этих контрагентов.

В связи с этим истец был вправе относить на себестоимость продукции (работ, услуг) затраты по вышеназванным договорам.

При таких обстоятельствах оснований к отмене судебных актов не имеется¹⁸.

Налоговый орган при ликвидации юридического лица пользуется всеми правами кредитора при наличии у этого лица задолженности по налогам. Инспекция МНС России обратилась в Арбитражный суд г. Москвы с иском к закрытому акционерному обществу о взыскании 16 358 руб. в соответствии с п. 1 ст. 122 НК РФ по решению Инспекции на основании акта выездной налоговой проверки за 1997—1999 гг. и первое полугодие 2000 г.

Решением от 3 августа 2001 г., оставленным без изменения постановлением апелляционной инстанции от 10 сентября 2001 г., Арбитражный суд г. Москвы удовлетворил требования истца, подтвержденные материалами дела. Законность и обоснованность судебных актов проверена в связи с кассационной жалобой ЗАО, в которой Общество ссылалось на несоблюдение истцом порядка заявления требований к ликвидируемому предприятию.

Судом первой и апелляционной инстанций установлено, что налоговым органом проведена проверка, вынесено решение о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности, направлено требование об уплате недоимки, пени и штрафов до истечения двухмесячного срока, предусмотренного п. 1 ст. 63 ГК РФ для заявления требований кредиторами при ликвидации юридического лица. Несмотря на это, Общество не включило требования налогового органа в промежуточный ликвидационный баланс.

Согласно п. 4 ст. 64 ГК РФ в случае отказа ликвидационной комиссии в удовлетворении требований кредитора либо уклонения от их рассмотрения кредитор вправе до утверждения

ликвидационного баланса юридического лица обратиться в суд с иском к ликвидационной комиссии. В связи с этим налоговый орган правомерно

¹⁸ ФАС МО. — Дело № КА-А40/3853-02.

35

обратился в арбитражный суд с иском о взыскании штрафных санкций, указанных в требовании от 28 декабря 2000 г.

Общество ссылается на то, что указанное требование не поименовано Инспекцией как требование о включении ее требований в перечень предъявляемых кредиторами требований. Однако налоговый орган вправе действовать в пределах полномочий, установленных ст. 69 и 104 НК РФ: налоговый орган правомочен направлять налогоплательщику именно требование об уплате налога, пени и штрафных санкций. Что касается довода Общества о необходимости соблюдения очередности удовлетворения требований кредиторов, то такая очередность установлена в законодательном порядке и должна соблюдаться при исполнении решения суда.

При таких обстоятельствах не имелось оснований к отмене судебных актов¹⁹.

Соотношение норм, регулирующих объекты гражданских прав, с нормами, устанавливающими объекты налогообложения

Определение объекта налогообложения не находится в прямой зависимости от факта государственной регистрации права собственности и других вещных прав на недвижимое имущество, однако влияет на вывод о наличии или отсутствии объекта налогообложения. В

соответствии с п. 1 ст. 131 ГК РФ право собственности и другие вещные права на недвижимые вещи подлежат государственной регистрации в едином государственном реестре учреждениями юстиции. Вплоть до введения в действие закона о регистрации юридических лиц и закона о регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним применяется действующий порядок регистрации юридических лиц и регистрации недвижимого имущества и сделок с ним (ст. 8 Федерального закона «О введении в действие части первой Гражданского кодекса Российской Федерации»). Между тем налоговые органы часто пытались переложить неблагоприятные последствия законодательной неурегулированности вопросов государственной регистрации недвижимого имущества и сделок с ним на плечи налогоплательщиков.

Закрытое акционерное общество обратилось в Арбитражный суд г. Москвы с иском к налоговой инспекции о признании недействительным решения от 30 ноября 1998 г. № 1526 о взыскании суммы заниженного налога на прибыль и пени за задержку его уплаты.

⁵ ФАС МО. — Дело КА-А40/6615-0.

Решением от 9 февраля 1999 г., оставленным без изменения постановлением апелляционной инстанции от 30 марта 1999 г., Арбитражный суд г. Москвы удовлетворил исковые требования в части применения финансовых санкций за отнесение на себестоимость суммы начисленного взноса по приобретенному нежилому помещению и применения по нему льготы по налогу на прибыль, поскольку налогоплательщик как покупатель нежилого помещения правомерно учитывал его по счету 01 «Основные средства». Законность и обоснованность названных судебных актов проверена в связи с кассационной жалобой налоговой инспекции.

Как усматривалось из материалов делан установлено судом первой и апелляционной инстанций, Обществом заключен договор с Фондом имущества г. Москвы ВАМ (МКИ) от 4 ноября 1995 г. № 7004, предметом которого является нежилое помещение, находящееся в жилом фонде. Обществом получено свидетельство на право собственности этого помещения от 20 ноября 1995 г.

Согласно п. 4 письма Минфина России от 29 октября 1993 г. № 118 «Об отражении в бухгалтерском отчете отдельных операций в жилищно-коммунальном хозяйстве» для учета нежилых помещений, находящихся в жилом доме и являющихся вместе с ним неделимым объектом, открывается отдельный раздел к субсчету «Жилищный фонд» счета 01 «Основные средства» соответствующего наименования «Нежилые помещения». В соответствии с этим истец обоснованно отразил приобретенное им нежилое помещение, находящееся в жилом доме, на счете 01 «Основные средства», на котором обобщается информация о наличии и движении основных средств, принадлежащих предприятию на правах собственности.

Налоговый орган представил в суд кассационной инстанции документы о приемке-передаче помещения Обществу от ГУП ДЕЗ «Крюково», фактически состоявшейся лишь в 1998 г., однако в соответствии со ст. 131 и 223 ГК РФ, ст. 8 Федерального закона «О введении в действие части первой Гражданского кодекса Российской Федерации» право собственности на нежилое помещение у Общества возникло с момента получения свидетельства на право собственности — с 20 ноября 1995 г.

При таких обстоятельствах оснований к отмене решения и постановления суда в части удовлетворенных исковых требований не имелось²⁰.

Важен и другой аспект проблемы регистрации недвижимого имущества и сделок с ним.

Налоговые органы полагают, что наличие

³ ФАС МО. — Дело КА-А40/1550-99.

37

или отсутствие такой государственной регистрации однозначно влияет на наличие или отсутствие объекта налогообложения. Между тем судебная практика свидетельствует, что в ряде случаев такая прямая зависимость отсутствует.

Общество с ограниченной ответственностью (производственно-торговая фирма) обратилось в Арбитражный суд Московской области с иском к Инспекции МНС России о признании недействительным ее решения в части взыскания налога на прибыль в сумме 27 597 руб. 30 коп., штрафа в сумме 3732 руб. 36 коп.

Решением от 9 августа 2001 г. Арбитражный суд Московской области удовлетворил исковые требования Общества, поскольку затраты по договору аренды подтверждаются материалами дела, пеня за несвоевременную уплату декадных платежей взиманию не подлежит. Постановлением от 1 октября 2001 г. апелляционная инстанция в части признания недействительным решения ответчика на сумму 3423 руб. 18 коп. решение суда отменила, отклонив исковые требования Общества, в остальной же части решение суда оставлено без изменения.

Законность и обоснованность судебных актов проверена в связи с кассационной жалобой Инспекции МНС России, в которой налоговый орган ссылался на то, что договор аренды не прошел государственную регистрацию, а пеня за несвоевременную уплату декадных платежей по НДС установлена п. 30 Инструкции Госналогслужбы России от 11 октября 1995 г. № 39.

Поскольку подп. «ч» п. 2 Положения о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг), включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), и о порядке формирования финансовых результатов, учитываемых при налогообложении прибыли, не связывает право налогоплательщика на включение в себестоимость продукции (работ, услуг) платы за аренду объектов основных средств с государственной регистрацией соответствующих договоров аренды, суд первой и апелляционной инстанций пришел к обоснованному выводу о том, что в этом случае факт государственной регистрации договора аренды не имеет правового значения. Такое значение государственная регистрация договоров аренды приобретает при вступлении сторон договоров аренды в гражданско-правовые отношения.

При таких обстоятельствах оснований к отмене постановления суда не имелось²¹.

¹ ФАС МО. — Дело КА-А40/6648-01.

38

Закрытое акционерное общество обратилось в Арбитражный суд г. Москвы с иском к инспекции МНС о признании недействительным ее решения о привлечении истца к налоговой ответственности на основании п. 1 ст. 122 НК РФ за неуплату налогов, п. 3 ст. 120 НК РФ за грубое нарушение правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения по акту выездной налоговой проверки за период 1998-1999 гг.

Решением от 6 июля 2000 г., оставленным без изменения постановлением апелляционной инстанции от 7 сентября 2000 г., Арбитражный суд г. Москвы удовлетворил исковые требования истца, обоснованно включившего затраты по аренде части-помещения в себестоимость продукции (работ, услуг).

Законность и обоснованность судебных актов проверена в связи с кассационной жалобой Инспекции МНС России, в которой налоговый орган ссылался на то, что договоры аренды, заключенные Обществом, не прошли государственную регистрацию.

Согласно п. 3 ст. 2 ГК РФ к имущественным отношениям, основанным на административном или ином властном подчинении одной стороны другой, в том числе к налоговым и другим финансовым и административным отношениям, гражданское законодательство не применяется, если иное не предусмотрено законодательством. Поскольку законами «О налоге на прибыль предприятий и организаций» и «О налоге на добавленную стоимость» не предусмотрена возможность исключения из состава издержек производства и обращения реально произведенных затрат на аренду помещений по причине отсутствия государственной регистрации договоров аренды, суд первой и апелляционной инстанций обоснованно не применил в данной правовой ситуации нормы гражданского законодательства, регулирующие государственную регистрацию договоров аренды.

При таких обстоятельствах оснований к отмене судебных актов не имелось²².

Таким образом, при решении вопроса об обоснованности включения в себестоимость продукции (работ, услуг) тех или иных затрат важен факт реального наличия таких затрат налогоплательщика, а не государственной регистрации объекта гражданских прав.

Вместе с тем следует иметь в виду, что с принятием гл. 25 «Налог на прибыль организаций» судебная практика может претерпеть изменения при решении данного рода споров.

Согласно п. 1 ст. 252 НК РФ под документально подтвержденными расходами понимаются затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством Российской Федерации.

В связи с этим следует прийти к выводу о том, что, если документ не оформлен в соответствии с требованиями, предъявляемыми законом, он не может подтверждать расходы налогоплательщика. Судебно-арбитражная практика покажет, каким образом суды будут применять данную норму права в отношении платы за аренду объектов основных средств, аренда которых не зарегистрирована в установленном порядке.

Правильная квалификация сделок с ценными бумагами влияет на определение налогооблагаемой базы. Налоговая инспекция обратилась в Арбитражный суд г. Москвы с иском к закрытому акционерному обществу (ЗАО) «Трансфинстрой» о взыскании 5 806 499 руб. 54 коп. доначисленного налога на прибыль, 2 136 831 руб. пени и 1 746 950 руб. штрафных санкций за неполную уплату суммы налога, за грубое нарушение правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения, повлекших занижение дохода, за нарушение правил составления налоговой декларации по акту документальной проверки за период с 2 сентября 1996 г. по 30 сентября 1998 г. от 4 марта 1999 г. № 05/КРО-1. Одновременно заявлен встречный иск о признании недействительным указанного решения налогового органа.

Решением от 27 июля 1999 г., оставленным без изменения постановлением апелляционной инстанции от 23 сентября 1999 г., Арбитражный суд г. Москвы отклонил исковые требования налогового органа, удовлетворив встречное исковое заявление, поскольку налогоплательщик не имел дохода от реализации акций РАО «Газпром» при внесении их в совместную деятельность. Законность и обоснованность судебных актов проверена в связи с кассационной жалобой Инспекции МНС России, в которой налоговый орган ссылался на получение Обществом дохода от данной внеоперационной операции.

Как усматривалось из материалов дела и установлено судом первой и апелляционной инстанций, ЗАО «Трансфинстрой», а также ООО «Аттисс», ООО «Транскорп», ООО «СБ-Инвест» заключен договор простого товарищества о совместной деятельности от 26 июня 1997 г. в целях более эффективной деятельности на рынке ценных бумаг, в том числе в сфере торговли ценными бумагами. В соответствии с данным договором товарищи обязуются внести в совместную деятельность обыкновенные размещенные акции, в том числе

40

ЗАО «Трансфинстрой» — 5 млн акций РАО «Газпром». Передача РАО «Газпром» данных акций подтверждается актом приемки-передачи от 27 июня 1997 г.

ООО «СБ-Инвест» 9 октября 1997 г. в качестве продавца, действуя на основании указанного договора, заключило с покупателем — ООО «Челсли» — договор купли-продажи ценных бумаг (5 млн обыкновенных акций РАО «Газпром») № 2677/97. Сторонами 15 октября 1997 г. было заключено соглашение о расторжении договора о совместной деятельности, поскольку в результате совместной деятельности не было достигнуто поставленных целей, а также в связи с неудовлетворенностью товарищей финансовыми результатами совместной деятельности.

Поскольку в соответствии с п. 1 ст. 104 ГК РФ по договору простого товарищества совместная деятельность не предполагает образования юридического лица, то акции, принадлежащие ЗАО «Трансфинстрой» и внесенные им в качестве вклада в совместную деятельность, ООО «СБ-Инвест» на основании подписанной всеми товарищами доверенности правомерно реализованы от имени ЗАО «Трансфинстрой». Прибыль от реализации акций рассчитана налоговым органом в сумме 16590000 руб. как разница между суммой возврата доли от совместной деятельности — 31 252 941 руб. и суммой уставного капитала — 13410 000 руб. на основании Федерального закона от 28 июня 1997 г. № 92-ФЗ «О внесении дополнения в статью 2 Закона РФ «О налоге на прибыль предприятий и организаций». Между тем указанная норма права регулирует порядок исчисления прибыли от реализации акционером акций, дополнительно полученных в результате увеличения уставного капитала акционерного общества в связи с переоценкой основных фондов по решению Правительства РФ. Однако факта совершения ЗАО «Трансфинстрой» подобных операций ни из акта документальной проверки, ни из судебных актов не усматривается.

При изложенных обстоятельствах допущенное, по мнению налогового органа, нарушение бухгалтерского учета операций с ценными бумагами само по себе не является основанием привлечения истца к налоговой ответственности.

В связи с этим оснований к отмене судебных актов не имелось²³.

Немалые сложности вызывает у налоговых органов применение законодательства, регулирующего не известные ранее российской

экономике правоотношения. Устоявшиеся понятия налогового и

²³ ФАС МО. — Дело КА-А40/3930-99.

41

бухгалтерского права не просто соотносятся с понятиями, появляющимися во вновь принимаемых законах.

Закрытое акционерное общество обратилось в Арбитражный суд г. -Москвы с иском к Межрайонной инспекции МНС России о признании недействительным ее решения от 16 января 2001 г. № 04-14-1/9 в части неуплаты налога на прибыль по брокерской деятельности, кроме неуплаты налога на прибыль, вызванной отсутствием расчета налога на прибыль нарастающим итогом с начала года, по акту от 17 декабря 2001 г. № 04-13/74 выездной налоговой проверки за период 1999-2000 гг.

Решением от 24 апреля 2002 г., оставленным без изменения постановлением апелляционной инстанции от 28 июня 2002 г., Арбитражный суд г. Москвы удовлетворил иски требования Общества, основанные на письме Управления МНС России по г. Москве № 04-14ш/388812 от 22 августа 2000 г. Законность и обоснованность судебных актов проверена в порядке ст. 284 АПК РФ в связи с кассационной жалобой Межрайонной инспекции МНС России, в которой Инспекция ссылалась на необходимость применения судом Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организаций», определяющего порядок отнесения общехозяйственных расходов на затраты при осуществлении организацией нескольких видов деятельности.

Как усматривалось из акта налоговой проверки и установлено судом первой и апелляционной инстанций, Общество имеет лицензию профессионального участника рынка ценных бумаг и осуществляет брокерскую и дилерскую деятельность.

Согласно п. 5 и 6 данного Положения, утвержденного приказом Минфина России от 6 мая 1999 г. № 32н, доходами от обычных видов деятельности является выручка от продажи продукции и товаров, поступления, связанные с выполнением работ, оказанием услуг. Выручка принимается к бухгалтерскому учету в сумме, исчисленной в денежном выражении, равной величине поступления денежных средств и иного имущества и (или) величине дебиторской задолженности.

В связи с этим налоговый орган полагал, что под выручкой от реализации дилером ценных бумаг следует понимать цену продажи этих ценных бумаг.

Между тем дилерской деятельностью признается совершение сделок купли-продажи ценных бумаг от своего имени и за свой счет путем публичного объявления цен покупки и/или продажи определенных ценных бумаг обязательством покупки и/или продажи

42

этих ценных бумаг по объявленному лицом, осуществляющим такую деятельность, ценам (ст. 4 Федерального закона «О рынке ценных бумаг»).

Из текста Закона следует, что дилер осуществляет сделки купли-продажи ценных бумаг не с целью приобретения ценных бумаг в свою собственность, а в интересах клиентов.

В связи с этим нельзя признать обоснованным довод Инспекции о том, что для дилера под выручкой понимается цена продажи ценных бумаг, с которой Инспекцией в принятом ею решении исчислен налог на прибыль без учета того обстоятельства, что в дальнейшем ценные бумаги выбывают из владения дилера и переходят к его клиентам.

При таких обстоятельствах не имелось оснований к отмене судебных актов, которыми решение Инспекции признано недействительным.

Данное дело свидетельствует о том, что в нормативных правовых актах, регулирующих бухгалтерский учет, должен вслед за налоговым законодательством появиться дифференцированный подход к регулированию различных видов экономической деятельности хозяйствующих субъектов²⁴.

Общество с ограниченной ответственностью «АЛ БРАИНТ ВИТ-РЭМ» обратилось в Арбитражный суд города Москвы с иском к Инспекции МНС России об обязанности принять решение о возврате из бюджета налога на добавленную стоимость за октябрь—декабрь 2001 г. в сумме 6 304 030 руб.

Решением от 14 ноября 2002 г. Арбитражный суд г. Москвы отклонил иски требования Общества, не доказавшего право на возврат НДС.

В апелляционной инстанции решение суда не проверялось.

Законность и обоснованность судебного акта проверена в порядке ст. 284 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации в связи с кассационной жалобой ООО «АЛБРАИНТ ВИТ-РЭМ», в которой налогоплательщик ссылается на наличие у него соответствующих доказательств.

Проверкой в суде кассационной инстанции установлено, что решение суда первой инстанции подлежит передаче на новое рассмотрение по следующим основаниям.

Как усматривается из материалов дела, актом сверки от 1 ноября

2002 г. представителями обеих сторон установлено, что частично оплата за товар при покупке осуществлялась путем безналичных расчетов.

В связи с этим следует признать, что вывод суда первой инстанции об отсутствии документального обоснования оплаты Обществом товара своим поставщикам денежными средствами не соответствует имеющимся в деле доказательствам.

Кроме того, на обозрение суда кассационной инстанции представлены сопроводительные письма Общества от 3 октября 2002 г. и от 10 ноября 2002 г. с отметкой Инспекции об их принятии, в которых перечислены платежные поручения, представленные налогоплательщиком налоговому органу в обоснование оплаты товара денежными средствами, а также копии указанных платежных поручений. При новом разрешении спора суду необходимо дать оценку данным платежным поручениям, представленным налогоплательщиком в доказательство перечисления НДС своим поставщикам путем безналичных расчетов.

Судом первой инстанции отвергнуто в качестве доказательства оплаты части товара поставщикам с использованием векселей Сбербанка России, поскольку в актах приема-передачи векселей неправильно поименованы «векселя на предъявителя».

Между тем из указанных актов видно, что налогоплательщиком передавались поставщикам простые векселя Сбербанка России.

В соответствии с подп. 3 п. 2 ст. 167 Налогового кодекса Российской Федерации в целях настоящей статьи оплатой товаров (работ, услуг) признается прекращение встречного обязательства приобретателя указанных товаров (работ, услуг) перед налогоплательщиком, которое непосредственно связано с поставкой(передачей) этих товаров (выполнением работ, оказанием услуг), передача налогоплательщиком права требования третьему лицу на основании договора или в соответствии с законом. При использовании налогоплательщиком собственного имущества (в том числе векселя третьего лица) в расчетах за приобретенные им товары (работы, услуги) суммы налога, фактически уплаченные налогоплательщиком при приобретении указанных товаров (работ, услуг), исчисляются исходя из балансовой стоимости указанного имущества (с учетом его переоценок и амортизации, которые производятся в соответствии с законодательством Российской Федерации), переданного в счет их оплаты (п. 2 ст. 172 НК РФ).

Как видно из текста закона, Кодексом не предъявляется к налогоплательщику требований о предъявлении в подобных случаях копий векселей.

Положение о переводном и простом векселе (п. 67) также не обязывает держателя векселей снимать с них копии.

В связи с этим при новом рассмотрении дела суду необходимо исследовать бухгалтерские документы Общества, отражающие движение векселей и их стоимость, как того требует п. 2 ст. 172 Кодекса, а также дать оценку актам приема-передачи ценных бумаг на предмет их соответствия требованиям Положения о простых векселях Сбербанка России, утвержденного постановлением Правления Сбербанка России от 18 октября 2000 г. № 644-Р, и постановления Правительства России от 26 сентября 1994 г. № 1094 «Об оформлении взаимной задолженности предприятий и организаций*ИеКселя-ми единого образца и развитии вексельного обращения».

Одновременно при новом разрешении спора суду необходимо уточнить искивые требования налогоплательщика о возврате суммы НДС, поскольку в соответствии с п. 3 ст. 176 НК РФ обязанность налогового органа о принятии решения о возврате суммы НДС в течение двух недель предполагает досудебный порядок принятия такого решения²⁵.

Открытое акционерное общество «Мельничный комбинат № 4» обратилось в Арбитражный суд города Москвы с иском к Инспекции МНС России, с учетом изменения искивых требований, о признании недействительными п. 2 и 3 резолютивной части решения Инспекции от 26 июля 2002 г. № 90 об уплате заниженного налога на прибыль за 1998—1999 гг. и о внесении исправлений в бухгалтерский учет по акту камеральной проверки от 10 июля 2002 г. №104, а также требования об уплате налога от 22 июля 2002 г. № 90.

Решением от 16 октября 2002 г., оставленным без изменения постановлением апелляционной инстанции от 17 декабря 2002 г., Арбитражный суд г. Москвы удовлетворил искивые требования Общества, обоснованно включившего в состав затрат сумму процентов по кредитному договору, поскольку приобретенные на полученные средства векселя использованы на приобретение мельничным комбинатом зерна.

Законность и обоснованность судебных актов проверяется в порядке ст. 284 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации в связи с кассационной жалобой Инспекции, в которой налоговый орган ссылается на то, что передача банком векселя не может рассматриваться как выдача кредита по кредитному договору.

В соответствии с подп. «с» п. 2 «Положения о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг), включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), и о порядке формирования

²⁵ Дело КА-А40/1259-03.

финансовых результатов, учитываемых при налогообложении прибыли» в себестоимость продукции (работ, услуг) включаются затраты на оплату процентов по полученным кредитам банков (за исключением ссуд, связанных с приобретением основных средств, нематериальных и иных внеоборотных активов).

Как усматривается из материалов дела и установлено судом первой и апелляционной инстанций, в соответствии с п. 1.1 кредитного договора № 124 от 22 июня 1998 г. Сбербанк России обязался предоставить Обществу кредит в сумме 10 млн руб. для приобретения простых беспроцентных рублевых векселей Сбербанка России по их номинальной стоимости с целью последующего использования этих векселей для расчетов с ОАО ФПГ «Росхлебопродукт».

В связи с этим утверждение Инспекции о том, что по кредитному договору был предоставлен не кредит, а непосредственно векселя, не соответствует имеющимся в деле доказательствам.

Согласно п. 1 Положения о составе затрат себестоимость продукции (работ, услуг) представляет собой стоимостную оценку используемых в процессе производства продукции (работ, услуг) природных ресурсов, сырья, материалов, топлива, энергии, основных фондов, трудовых ресурсов, а также других затрат на ее производство и реализацию.

Судом первой и апелляционной инстанций установлено, что приобретенные налогоплательщиком на полученную сумму кредита простые беспроцентные векселя Сбербанка России направлены для расчетов за зерно по акту приема-передачи простых векселей от 16 июля 1998 г. ОАО ФКК «Росхлебопродукт» в соответствии с дополнительным соглашением № 2 от 15 апреля 1998 г. к договору № 599 от 1 июля 1997 г. на завоз и реализацию продовольственной пшеницы.

В связи с этим Общество обоснованно включило в себестоимость продукции (работ, услуг) сумму процентов по полученному кредиту на основании п. 1 и подп. «с» п. 2 Положения о составе затрат, и оснований к отмене судебных актов не имеется²⁶.

Влияние норм права, регулирующих сделки, на порядок налогообложения
От соблюдения формы сделки зависит возможность применения налогообложения по НДС по налоговой ставке 0 процентов. Гражданским законодательством предусмотрены неблагоприятные послед-

ствия несоблюдения простой письменной и нотариальной формы сделки вплоть до признания ее недействительной. Следует отметить что неблагоприятные последствия могут наступить и при решении вопроса о применении налоговой ставки 0 процентов в случае несоблюдения установленной законом формы сделки.

46

ФАС МО. — Дело № КА-А40/1366-03.

Общество с ограниченной ответственностью (ООО) обратилось в Арбитражный суд г. Москвы с иском к Инспекции МНС России о признании недействительным ее решения о привлечении Общества к налоговой ответственности в соответствии с п. 1 ст. 122 Н-К РФ, а также об обязанности Инспекции возместить налог на добавленную стоимость, уплаченный поставщикам при экспорте товаров, в сумме 4 430 501 руб.

Решением от 26 июня 2001 г. Арбитражный суд г. Москвы удовлетворил требования налогоплательщика, который представил доказательства фактического экспорта товаров. В апелляционной инстанции решение суда не проверялось. Законность и обоснованность судебного акта проверена Федеральным арбитражным судом Московского округа в связи с кассационной жалобой Инспекции МНС России, в которой налоговый орган ссылался на ничтожность внешне-торгового контракта.

Согласно п. 3 ст. 162 ГК РФ несоблюдение простой письменной формы внешнеэкономической сделки влечет недействительность сделки. Как усматривается из материалов дела и установлено судом первой инстанции, между ООО (продавец) и фирмой «Polo Overseas LTD» (покупатель) заключены контракты купли-продажи товаров от 21 августа 2000 г. № 13 и от 28 августа 2000 г. № 19. Контракты заключены в письменной форме путем составления документа, выражающего его содержание, подписаны продавцом и покупателем и скреплены их печатями.

Поскольку названные контракты отвечают требованиям, предъявляемым ст. 160 ГК РФ к сделкам, заключаемым в письменной форме, нельзя принять во внимание довод Инспекции о том, что, если в контракте не расшифрованы должности и фамилии подписавших его лиц, сделка считается ничтожной.

При таких обстоятельствах оснований к отмене решения суда не имелось²⁷.

Таким образом, мы видим, что если об обоснованности включения в себестоимость продукции (работ, услуг) тех или иных затрат соблюдение необходимых формальностей в

виде государственной

²⁷ ФАС МО. — Дело КА-А40/4765-01.

47

регистрации объекта гражданских прав либо сделок с ним не имеет решающего значения, то в случае если налогоплательщик претендует на применение налоговой ставки 0 процентов, требования к соблюдению формы сделки ужесточаются. Это обусловлено также тем, что в налоговом законодательстве, в частности в НК РФ, для решения вопроса о применении налоговой ставки 0 процентов по налогу на добавленную стоимость, предусмотрена обязанность налогоплательщика представить внешнеторговый контракт.

С этой точки зрения представляет интерес следующее дело.

Закрытое акционерное общество «АэроМАШ-Авиационная Безопасность» обратилось в Арбитражный суд г. Москвы с иском к Инспекции МНС России о признании недействительным ее решения № 03/489 от 14 ноября 2000 г. о взыскании налога на добавленную стоимость по акту камеральной проверки расчетов НДС при экспорте услуг за июль и август 2000 г.

Решением от 31 октября 2001 г., оставленным без изменения постановлением апелляционной инстанции от 8 января 2002 г., Арбитражный суд г. Москвы удовлетворил исковые требования ЗАО, поскольку оказываемые им услуги по предполетному досмотру пассажиров при выполнении международных полетов воздушных судов в режимной зоне Международного аэропорта «Шереметьево» после осуществления пограничного и таможенного контроля относятся к экспортируемым услугам.

Законность и обоснованность судебных актов проверена в связи с кассационной жалобой Инспекции МНС России, в которой Инспекция, не оспаривая экспортный характер оказываемых истцом услуг, ссылается на отсутствие внешнеторгового контракта, являющегося условием предоставления налоговой льготы.

Согласно п. 22 Инструкции Госналогслужбы России от 11 октября 1995 г. № 39 «О порядке исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость» для обоснования льгот по налогообложению экспортируемых за пределы государств — участников СНГ товаров, в том числе через посреднические организации, по договору комиссии или поручения, в налоговые органы предъявляются в обязательном порядке следующие документы: контракт (копия контракта, заверенная в установленном порядке) российского юридического лица-налогоплательщика с иностранным лицом на поставку экспортируемых товаров (в настоящее время — подп. 1 п. 1 ст. 165 НК РФ).

Инспекция ссылается на подп. 1 п. 1 ст. 161 ГК РФ, в соответствии с которым сделки юридических лиц между собой должны совершаться в простой письменной форме.

48

Однако согласно п. 1 ст. 160 ГК РФ двусторонние (многосторонние) сделки могут совершаться способами, установленными п. 2 и 3 ст. 434 Кодекса, т.е. договор в письменной форме может быть заключен путем составления не только одного документа, подписанного сторонами, как полагает ответчик, но и путем обмена документами посредством почтовой, телеграфной, телетайпной, телефонной, электронной или иной связи.

ЗАО ссылается на то, что сложившиеся между ним и иностранным заказчиком правоотношения регулируются п. 1 ст. 426 ГК РФ согласно которому публичным договором признается договор, заключенный коммерческой организацией и устанавливающий ее обязанности по продаже товаров, выполнению работ или оказанию услуг, которые такая организация по характеру своей деятельности должна осуществлять в отношении каждого, кто к ней обратится (розничная торговля, перевозка транспортом общего пользования, услуги связи, энергоснабжение, медицинское, гостиничное обслуживание и т.п.).

Инспекция ссылается на то, что ст. 426 ГК РФ не регулирует порядка заключения публичного договора.

Между тем на основании п. 4 ст. 426 ГК РФ в случаях, предусмотренных законом, Правительство РФ может издавать правила, обязательные для сторон при заключении и исполнении публичных договоров (типовые договоры, положения и т.п.).

Постановлением Правительства РФ от 13 августа 1996 г. № 994 утверждено Положение о Федеральной авиационной службе России, в соответствии с приказом которой от 20 ноября 1998 г. № 334 на Управление авиационной безопасности ФАС России возложено осуществление государственного контроля за деятельностью ЗАО. Циркуляром Федеральной авиационной службы России от 1 февраля 1999 г. введены дополнительные аэропортовые сборы в аэропорту

Москва—Шереметьево в связи с образованием специализированного предприятия по авиационной безопасности ЗАО «АэроМАШ». Аэронавигационным информационным справочником РФ установлена ставка на данные услуги, которая явилась базой установления ИАТА специального билетного кода по оплате названного вида услуг. И информация об этом 30 июня 1999 г. была доведена до сведения авиакомпаний — членов ИАТА, осуществляющих рейсы в/из Международного аэропорта Шереметьево.

Таким образом, Обществом выполнены требования п. 2 ст. 437 ГК РФ, регулирующие условия публичной оферты.

Согласно п. 3 ст. 438 ГК РФ совершение лицом, получившим оферту, в срок, установленный для ее акцепта, действий по выпол-

49

нению указанных в ней условий договора (отгрузки товаров, предоставление услуг, выполнение работ, уплата соответствующей суммы и т.п.) считается акцептом, если иное не предусмотрено законом, иными правовыми актами или не указано в оферте.

Имеющиеся в деле акты приемки услуг, документы об их оплате свидетельствуют о том, что иностранными заказчиками дан акцепт на публичную оферту истца.

В связи с этим нельзя признать обоснованным утверждение Инспекции о том, что Обществом нарушено гражданское законодательство при установлении договорных отношений с заказчиками.

При таких обстоятельствах оснований к отмене судебных актов не имелось²⁸.

Значение учения о недействительности сделки в налоговых правоотношениях. Согласно ст. 168 ГК РФ сделка, не соответствующая требованиям закона или иных правовых актов, ничтожна, если закон не устанавливает, что такая сделка оспорима, или не предусматривает иных последствий нарушения. Налоговые органы, принимая решения о привлечении налогоплательщиков и ответственности, часто исходят из того, что совершенные ими сделки не соответствуют тому или иному закону и поэтому не могут служить основанием использования льготного налогообложения. Между тем признание сделки недействительной не всегда влечет неблагоприятные последствия для налогоплательщика, о чем свидетельствует следующее дело.

Общество с ограниченной ответственностью «ЭНСИС» обратилось в Арбитражный суд г. Москвы с иском о признании недействительным постановления налоговой инспекции № 125 от 23 августа 1999 г. о восстановлении на лицевом счете истца налога на добавленную стоимость за I кв. 1999 г. на сумму 10 450 000 руб. и взыскании 10 450 000 руб. излишне уплаченного налога на добавленную стоимость.

Решением от 10 февраля 2000 г. Арбитражного суда г. Москвы иски удовлетворены по тем основаниям, что Обществом правомерно заявлено к возмещению из бюджета НДС по товару, экспортируемому по контракту от 24 марта 1999 г. № 89/99. В апелляционной инстанции дело не пересматривалось. Законность и обоснованность решения суда проверена в связи с кассационной жалобой налогового органа, в которой он просит судебный акт отменить как принятый с нарушением норм материального и процессуального права, а в иске — отказать.

²⁸ ФАС МО. - Дело КА-А40/1629-02.

50

Как видно из материалов дела, между ООО «ЭНСИС» (покупателем) и ООО «ТулсНет» (продавцом) заключен договор купли-продажи автоматической линии для герметичной заварки магнитоуп-равляемых контактов КЭМ-3 от 19 марта 1999 г. № 10. Фактически линия продавцом отгружена и покупателем оплачена в размере 62 700 000 руб., в том числе НДС в размере 10 450 000 руб.

Судом первой инстанции установлено, что экспорт спорного товара по контракту № 89/99 подтверждается материалами дела и в силу подп. «а» п. 1 ст. 5 Закона РФ «О налоге на добавленную стоимость» истец правомерно предъявил НДС к возмещению.

Налоговая инспекция не оспаривает факт реального экспорта товара за пределы стран — участниц СНГ, а также факт уплаты поставщику по договору спорной суммы НДС, однако считает, что у Общества отсутствовало право на зачет выплаченной поставщику суммы НДС, поскольку ни сам поставщик товара — ООО «ТулсНет», рассматриваемый инспекцией как посредник, ни первоначальный продавец товара — ООО «Контр Линк» налог на добавленную

стоимость в бюджет не уплачивали, в связи с чем НДС, уплаченный Обществом поставщику, фактически в бюджет не поступал. Кроме того, регистрация ООО «Контр Линк» признана в судебном порядке недействительной, в связи с чем все заключенные от его имени сделки являются ничтожными.

В соответствии с подп. «а» п. 1 ст. 5 Закона РФ от 6 декабря 1991 г. № 1992-1 «О налоге на добавленную стоимость» от налога на добавленную стоимость освобождаются экспортируемые товары как собственного производства, так и приобретенные. При этом суммы налога на добавленную стоимость, уплаченные поставщикам материальных ресурсов (работ, услуг), возмещаются в общеустановленном порядке за счет средств федерального бюджета в соответствии со ст. 7 указанного Закона.

Законом РФ «О налоге на добавленную стоимость» и Инструкцией Госналогслужбы России от 11 октября 1995 г. № 39 «О порядке исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость» установлено, что при экспорте предприятиями товаров (работ, услуг), приобретенных с налогом на добавленную стоимость, уплаченный поставщикам товаров налог засчитывается в счет предстоящих платежей или возмещается из бюджета.

Пункт 2 ст. 7 Закона и п. 19 Инструкции № 39 указывают, что сумма налога на добавленную стоимость, подлежащая внесению в бюджет, определяется как разница между суммами налога, полученными от покупателей за реализованные им товары, и суммами налога, фактически уплаченными поставщикам за приобретенные (опри-

51
ходованные) материальные ресурсы (выполненные работы, оказанные услуги), стоимость которых относится на издержки производства и обращения. Следовательно, данные нормы связывают возмещение налога на добавленную стоимость не с фактическим внесением самого налога в бюджет поставщиком (налогоплательщиком), а с уплатой суммы налога на добавленную стоимость покупателем (потребителем) поставщику при оплате товара.

Аналогичная норма содержится в п. 2 ст. 171 гл. 21 «Налогов на добавленную стоимость» Налогового кодекса РФ.

При таких обстоятельствах арбитражный суд пришел к правильному выводу, что нарушение налогового законодательства со стороны поставщика, выразившееся в неуплате НДС в бюджет, не может служить основанием к отказу в возмещении экспортеру уплаченных им сумм налога на добавленную стоимость.

Нельзя признать обоснованными доводы ответчика о том, что все сделки купли-продажи спорного товара являются ничтожными, поскольку регистрация первоначального продавца товара — ООО «Контр Линк» — признана недействительной в судебном порядке. Во-первых, ООО «ЭНСИС» с указанным обществом договор купли-продажи не заключало. В период заключения и исполнения оспариваемых налоговой инспекцией договоров ООО «Контр Линк» обладало правоспособностью. Во-вторых, использование автоматической линии не было ограничено или запрещено в гражданском обороте, волеизъявление сторон было направлено на возмездную передачу товара. Деньги за него получены в безналичном порядке на основании счета-фактуры. Сделка была исполнена обеими сторонами. Судом кассационной инстанции учтено также то обстоятельство, что Инспекцией не были приняты меры к признанию сделки недействительной с учетом всех заинтересованных лиц.

При таких обстоятельствах оснований к отмене решения суда не имелось²⁹.

Довольно часто налоговые органы ссылаются на ст. 169 ГК РФ, устанавливающую ничтожность сделки, совершенной с целью, заведомо противной основам правопорядка. Суды обязаны проверять доводы налоговых органов при разрешении споров, вытекающих из налоговых правоотношений. Налоговая инспекция обратилась в Арбитражный суд г. Москвы с иском о признании недействительным договора об уступке права требования № 8 от 10 сентября 1997 г. в силу его ничтожности.

²⁹ ФАС МО. — Дело КА-А40/1347-00.

52

Решением от 18 декабря 1998 г., оставленным без изменения постановлением апелляционной инстанции от 18 февраля 1999 г., Арбитражный суд г. Москвы отклонил требования Инспекции, поскольку заключенный договор не противоречит гражданско-правовым нормам и другая сторона по договору не имеет задолженности перед бюджетом. Законность названных судебных актов проверена в связи с кассационной жалобой, в которой налоговый орган ссылается на противоречие договора ст. 169 ГК РФ и на обязанность самого налогоплательщика по уплате налоговых платежей. Проверкой в суде кассационной инстанции установлено, что судебные акты подлежат отмене как принятые с неправильным применением норм материального и процессуального права, а дело — передаче на но-

вое рассмотрение в первой инстанции суда.

Как усматривается из материалов дела и установлено судом первой и апелляционной инстанций, ОАО «Московский машиностроительный завод «Рассвет» (далее — ОАО) и ЗАО «Рассвет+» (далее — ЗАО) на основании ст. 382 ГК РФ заключили договор об уступке требования от 10 сентября 1997 г. № 8, в соответствии с которым ОАО передает, а ЗАО принимает на себя право требования ОАО и становится кредитором по договорам и иным обязательствам между ОАО и его должниками.

Актом проверки ОАО от 17 июля 1998 г. и актом встречной проверки ЗАО от 14 июля 1998 г.

налоговый орган установил, что денежные средства, поступившие от должников ОАО на расчетный счет ЗАО, одним из учредителей которого является данное ОАО, израсходованы на оплату за ОАО в счет погашения кредитов, приобретения материалов, возврата долга и т.п.

Согласно ст. 169 ГК РФ сделка, совершенная с целью, заведомо противной основам правопорядка или нравственности, ничтожна. Основы правопорядка — это установленные государством основополагающие нормы об общественном, экономическом и социальном устройстве общества, направленные на соблюдение и уважение такого устройства, обеспечение соблюдения правовых предписаний и защиту прав и свобод граждан, регулируемые не только нормами гражданского права, как полагает суд, но и Конституцией РФ. Между тем, разрешая спор, суд в нарушение АПК РФ не указал доводы, по которым не применил ст. 57 Конституции РФ (на эту статью ссылается налоговый орган).

Суд сделал вывод о том, что ЗАО на момент составления акта проверки от 14 июля 1998 г.

задолженности по платежам в бюджет не имеет, однако не провел сравнительного анализа размеров задал-

53

женности перед бюджетом обеих организаций в каждом налогооблагаемом периоде отдельно в 1997 и 1998 гг.

В соответствии с договором № 8 ЗАО получает право вместо ОАО требовать от его должников надлежащего исполнения перечисления средств на погашение задолженности. При этом настоящий договор не влечет каких-либо изменений условий договоров между ОАО и его должниками.

Следует подчеркнуть: актами налоговых проверок установлено, что полученные от должников средства израсходованы ЗАО не на собственные нужды, а на оплату за ОАО различного вида задолженностей. Поскольку в силу ст. 382 ГК РФ цессия предполагает выбытие кредитора из обязательства и появление на его месте нового лица, при новом разрешении спора суду следует установить соответствие названных условий договора № 8 требованиям ст. 382 ГК РФ с учетом его реального исполнения.

Из имеющихся в деле актов, содержащих перечень должников, видно, что в перечень вошли арендаторы по договорам аренды, заключенным с ОАО. Суд, делая вывод о заключении оспариваемого договора в соответствии со ст. 382 ГК РФ, не дал оценку его соответствия ст. 383 ГК РФ, в то время как согласно ст. 608 ГК РФ арендодателями могут быть либо собственники, либо лица, управомоченные законом или собственником сдавать имущество в аренду³."

Однако нередки случаи, когда налоговые органы, обращаясь в суд с исками о признании сделок недействительными, не указывают, в чем именно заключается нарушение сторонами договора основ правопорядка.

Налоговая инспекция обратилась в Арбитражный суд г. Москвы с иском к ООО «Экспомедиа», Мингосимуществу России, ЦСКА о признании недействительным договора аренды футбольного манежа и помещения в легкоатлетическом футбольном комплексе ЦСКА от 1 декабря 1997 г. № АР-37/1297 и о взыскании дохода, полученного по 588 договорам субаренды на участие в выставке-ярмарке, в сумме 4 034 268 руб., поскольку статус юридического лица ООО «Экспомедиа» приобрело лишь 8 января 1998 г.

Решением от 24 марта 1999 г., оставленным без изменения постановлением апелляционной инстанции от 24 мая 1999 г., Арбитражный суд г. Москвы отклонил исковые требования, так как оспариваемый договор не был заключен в установленном порядке и позднее стороны оформили договор от 4 августа 1998 г. № 01-7/672.

Законность и обоснованность названных судебных актов проверена в порядке ст. 171 АПК РФ в связи с кассационной жалобой инспекции, в которой налоговый орган ссылается на нарушение ответчиками основ правопорядка.

Согласно ст. 169 ГК РФ сделка, совершенная с целью, заведомо противной основам правопорядка или нравственности, ничтожна. Главные устои основ правопорядка в Российской Федерации закреплены Конституцией РФ. Между тем налоговый орган, обращаясь в суд с иском о признании сделки недействительной и о взыскании всего полученного по ней в доход Российской Федерации, не сослался на нормы Конституции РФ, нарушенные ответчиками при подписании договора аренды футбольного комплекса. Такой нормой права, закрепленной в ст. 57 Конституции РФ, может быть правовая норма

об обязанности каждого платить законно установленные налоги и сборы. Однако, заявляя иски, требования и участвуя в разрешении спора, Инспекция не указала, каким образом нарушение порядка заключения договора аренды повлияло на выполнение ответчиками обязанности по уплате налогов. При таких обстоятельствах не имелось оснований к удовлетворению исковых требований налогового органа о признании договора аренды недействительным и о взыскании полученного по нему дохода в бюджет Российской Федерации. Таким образом, судебные акты об отказе в иске отмене не подлежат¹¹.

Значение сроков исковой давности при налогообложении юридических лиц

Истечение срока исковой давности влияет на наличие объекта налогообложения

прибыли. Инспекция МНС России обратилась в Арбитражный суд г. Москвы с иском к товариществу с ограниченной ответственностью (ТОО) «Нилебст» о взыскании 8350 руб. штрафа в соответствии с п. 1 ст. 122 НК РФ по налогу на прибыль. Одновременно заявлено встречное исковое требование о признании решения налогового органа недействительным. Решением от 27 февраля 2001 г. иски отклонены, встречное исковое требование удовлетворено, поскольку не истек срок исковой давности по взысканию кредиторской задолженности ответчика, которая в связи с ликвидацией последнего перешла к его учредителю. В апелляционной инстанции решение суда

¹ ФАС МО. — Дело КА-А40/1052-99.

³¹ ФАС МО. - Дело КА-А40/2351 -99.

5-1

55

не проверялось. Законность и обоснованность судебного акта проверены АПК РФ в связи с кассационной жалобой Инспекции МНС России, в которой налоговый орган ссылается на то, что исполнение обязательств перед кредиторами Товарищества его учредителем не погашает кредиторскую задолженность Товарищества.

Актом налоговой проверки установлено, что кредиторская задолженность Товарищества образовалась в результате совершения им операций по выдаче векселей. Суд пришел к выводу, что не истек двухмесячный срок, установленный для заявления требований кредиторов п. 1 ст. 63 ГК РФ в случае ликвидации юридического лица. Однако при принятии решения судом не был проверен факт истечения общего срока исковой давности, установленного ст. 196 ГК РФ, что повлияло на вывод об отнесении кредиторской задолженности к внереализационным доходам ответчика.

Суд ссылаясь на то, что в соответствии с протоколом общего собрания участников ТОО «Нилебст» от 20 сентября 2000 г. № 6-кр ООО «Горейф» как участник ТОО «Нилебст» принимает к исполнению все обязательства последнего перед кредиторами. В то же время судом не проверено соблюдение при этом требований гл. 24 ГК РФ о перемене лиц в обязательстве.

В связи с этим решение суда следовало отменить, а дело — передать на новое рассмотрение для выяснения указанных обстоятельств".

Положения ГК РФ об исковой давности не применяются в отношении сроков, связанных с привлечением налогоплательщиков к налоговой ответственности.

Налоговые органы, предъявляя в арбитражные суды иски о взыскании с налогоплательщиков штрафных санкций, иногда пропускают срок, установленный ст. 115 НК РФ для обращения в суд с такими исками. В п. 20 постановления Пленума ВАС РФ от 11 июня 1999 г. № 41/9 «О некоторых вопросах, связанных с введением в действие части первой Налогового кодекса Российской Федерации» срок, установленный данной статьей Кодекса, охарактеризован как пресскательный. Между тем судебная практика свидетельствует о том, что налоговые органы не согласились с этой правовой позицией ВАС РФ.

Инспекция МНС России обратилась в Арбитражный суд г. Москвы с иском к обществу с ограниченной ответственностью о взыскании 200 руб. штрафа в соответствии с п. 1 ст. 119 НК РФ. Решением от 12 февраля 2001 г. Арбитражный суд г. Москвы отклонил требования Инспекции за пропуском срока давности, поскольку

- ФАС МО. — Дело КА-А40/2786-01.

56

декларации по налогу на пользователей автомобильных дорог и налогу на содержание жилищного фонда и объектов социально-культурной сферы за 1999 г. представлены в налоговый орган 3 апреля 2000 г., а иск подан в суд лишь 13 декабря 2000 г. В апелляционной инстанции решение суда не проверялось. Законность и обоснованность судебного акта проверена Федеральным арбитражным судом Московского округа в связи с кассационной жалобой Инспекции МНС

России, в которой налоговый орган ссылается на то, что срок давности мог быть применен судом лишь по заявлению одной из сторон.

Инспекция ссылается на то, что в данной правовой ситуации следует исходить из положений ст. 199 ГК РФ о применении судом исковой давности только по заявлению стороны в споре.

Суд кассационной инстанции полагает, что положения гражданского законодательства, регулирующие исковую давность, не могут применяться к налоговым правоотношениям, так как НК РФ установлены самостоятельные сроки давности, не являющиеся по своей природе сроками исковой давности. Согласно ст. 195 ГК РФ исковой давностью признается срок для защиты по иску лица, право которого нарушено, в то время как срок давности, установленный ст. 115 НК РФ, носит характер пресекающего для обращения налоговых органов в суд с иском о взыскании налоговой санкции с налогоплательщика.

При таких обстоятельствах оснований к отмене решения суда не имелось³³.

Значение правильного определения характера права собственности либо иного права на недвижимое имущество в сфере налогообложения

Необходимо отметить еще раз значение государственной регистрации права собственности и других вещных прав на недвижимое имущество для определения объекта налогообложения. При расчете налогооблагаемой базы и пользовании льготным налогообложением важно верно определить характер прав, которыми налогоплательщик обладает в отношении недвижимого имущества.

Акционерное общество закрытого типа (АОЗТ) обратилось в Арбитражный суд г. Москвы с иском к Инспекции МНС России о признании недействительным ее решения о привлечении истца к от-

³³ ФАС МО. — Дело КА-А40/2356-01.

57

ветственности в соответствии с п. 1 и 3 ст. 120 НК РФ, а также об уплате не полностью уплаченных налогов на рекламу, на прибыль, на добавленную стоимость за 1997—1999 гг. и соответствующей пени. Решением от 18 июля 2001 г. Арбитражный суд г. Москвы удовлетворил требования Общества. В апелляционной инстанции решение суда не проверялось. Законность и обоснованность судебного акта проверена в связи с кассационной жалобой Инспекции МНС России, в которой налоговый орган ссылается на то, что судом сделан неправильный вывод о пользовании налогоплательщиком льготой по финансированию капитальных вложений.

Согласно подп. «а» п. 1 ст. 6 Закона РФ «О налоге на прибыль предприятий и организаций» при исчислении налога на прибыль облагаемая прибыль при фактически произведенных затратах и расходах за счет прибыли, остающейся в распоряжении предприятия, уменьшается на суммы, направленные предприятиями отраслей сферы материального производства на финансирование капитальных вложений производственного назначения.

В соответствии со ст. 3 устава АОЗТ общество осуществляет деятельность в сфере материального производства по ремонту и техническому обслуживанию автотранспортных средств, междугородным и международным перевозкам и прочим видам деятельности.

Как усматривается из материалов дела, актом приемки-передачи имущества от 24 июня 1998 г. к договору на аренду нежилых помещений с правом выкупа от 19 мая 1998 г. № 28 подтверждается, что Обществу передана территория с расположенным на ней имущественным комплексом, а именно: мойка автомашин, боксы для ремонтных работ, складские помещения, технологические строения. Таким образом, АОЗТ, являясь предприятием отрасли сферы материального производства, приобретает указанный имущественный комплекс, направило денежные суммы на финансирование капитальных вложений производственного назначения.

Поскольку в соответствии с п. 1.1 договора № 28 нежилые строения передавались истцу в аренду с правом выкупа в собственность, следовало прийти к выводу о том, что направленные на выкуп этих строений денежные средства носили характер капитальных вложений, несмотря на оформление документов о праве собственности в более поздний период.

При таких обстоятельствах оснований к отмене решения суда, которым искивые требования Общества удовлетворены, не имелось³⁴.

³⁴ ФАС МО. — Дело КА-А40/6102-01.

58

Глава 2

ОТДЕЛЬНЫЕ ВИДЫ ОБЯЗАТЕЛЬСТВ И НАЛОГОВЫЕ ПРАВООТНОШЕНИЯ

Судебно-арбитражная практика показывает, что *отнесение сделки к тому или иному виду договоров прямо влияет на вывод суда о наличии или отсутствии объекта налогообложения при взимании*

нсиюга на добавленную стоимость и налога на прибыль, а также о праве налогоплательщика на налоговые льготы. Налоговые органы при проведении налоговых проверок нередко пытаются дать иную правовую квалификацию сделкам, заключенным сторонами, чем ее определили сами стороны, находящиеся в договорных отношениях.

В связи с этим при рассмотрении налоговых споров арбитражный суд должен тщательно анализировать сложившиеся между юридическими лицами гражданские правоотношения, с тем чтобы, с одной стороны, не нарушить право лица на свободу договора, а с другой — не оказаться в роли прикрытия ухода недобросовестных налогоплательщиков от налогообложения.

Отдельные виды обязательств

О договорах поставки. Закрытое акционерное общество обратилось в Арбитражный суд г. Москвы с иском к Государственной налоговой инспекции РФ о признании недействительными ее решений от 14 мая 1999 г. № 15/3603 и от 27 мая 1999 г. № 14/4028 о привлечении Общества к ответственности в виде взыскания штрафов в размере 20% от неуплаченной в I и II кв. 1998 г. суммы налога на добавленную стоимость, налога на пользователей автодорог за 1997-1998 гг., налога на содержание жилищного фонда и объектов социально-культурной сферы за 1997—1998 гг., а также штрафов в размере 5 тыс. руб. за нарушение правил составления налоговых деклараций по всем этим видам налогов в соответствии с актом налоговой проверки от 15 апреля 1999 г. и о применении мер принудительного исполнения обязанности по уплате налога, пени путем выставления инкассовых поручений. Решением от 16 декабря 1999 г., оставленным без изменения постановлением апелляционной инстанции от 10 февраля 2000 г., иски были отклонены, поскольку Общество, являясь постав-

щиком бриллиантов, не уплатило в установленном порядке перечисленные налоги.

Как усматривается из материалов дела и установлено судом первой и апелляционной инстанций, между Обществом в качестве поставщика и бельгийской фирмой-получателем заключены контракты от 17 сентября 1996 г. № 09/96 и от 7 января 1997 г. № 01/97, в соответствии с которыми поставщик поставляет, а получатель принимает произведенные поставщиком бриллианты по спецификациям, являющимся неотъемлемой частью контрактов. Контрактами установлен порядок упаковки товара поставщиком, его отпуска и получения денежных средств поставщиком за поставляемый товар. Суд пришел к обоснованному выводу о том, что между сторонами заключены договоры *поставки*, а не комиссии, как полагает Общество.

Согласно ст. 431 ГК РФ при толковании условий договора судом принимается во внимание буквальное значение содержащихся в нем слов и выражений. И лишь в случае его неясности, что не относится к данной ситуации, суд устанавливает в соответствии с указанной статьей Кодекса значение договора путем сопоставления с другими условиями и смыслом договора в целом. При таких обстоятельствах налоговый орган обоснованно исчислил налоги с выручки, полученной Обществом за поставленные бриллианты, а не с комиссионного вознаграждения, не предусмотренного контрактами. Поскольку при этом нарушения, которые, по мнению Общества, имели место при проведении налоговой проверки, не повлияли на правильность выводов Инспекции, эти нарушения не могут являться сами по себе основанием признания решений налогового органа недействительными.

Общество утверждало, что Инспекцией проверены только два договора, однако это утверждение не соответствует тексту акта проверки, в соответствии с которым были проверены бухгалтерская отчетность, первичные банковские документы, хозяйственные договоры, журналы-ордера и оборотные ведомости, таможенные декларации и т.п. Кроме того, исчисление Обществом налога на прибыль не было предметом данной налоговой проверки, носящей выборочный характер. Общество также полагало, что с его стороны могла иметь место переплата по другим налогам, которые не были предметом означенной налоговой проверки, а при наличии подобного обстоятельства налогоплательщик вправе обратиться к налоговому органу с требованием о производстве зачета.

Исходя из этого, суд кассационной инстанции не нашел оснований к отмене судебных актов³⁵.

³⁵ ФАС МО. — Дело № КА-А40/1064-00.

60

О подряде. Государственное предприятие обратилось в Арбитражный суд г. Москвы с иском к налоговой инспекции о признании частично недействительным ее решения о взыскании суммы заниженной прибыли, штрафа.

Решением от 11 мая 1999 г. Арбитражный суд г. Москвы признал недействительным решение инспекции в части применения финансовых санкций за отнесение на себестоимость по договорам, заключенным госпредприятием с организациями «Энергетик», «Монтажник», «Крис», «Варга». В апелляционной инстанции решение суда не проверялось.

Кассационная жалоба инспекции подлежала отклонению по следующим основаниям.

В соответствии со ст. 431 ГК РФ суд при толковании условий договоров, заключенных с АО «ИП

Крис», МП «Монтажник», ИЧП «Варга», «Энергетик», исходил из буквального значения содержащихся в них слов и выражений, определяющих, что предметами договоров являются ремонтные работы, а не реконструкция объектов основных фондов. При таких обстоятельствах суд пришел к обоснованному выводу о том, что предприятием при отнесении на себестоимость затрат по этим договорам не нарушен п. 2 «е» Положения о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг), включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), и о порядке формирования финансовых результатов, учитываемых при налогообложении прибыли (далее — Положение о составе затрат), утвержденного постановлением Правительства РФ от 5 августа 1992г. №552³⁶.

Государственное предприятие «Московская железная дорога» (далее — МЖД) обратилось в Арбитражный суд г. Москвы с иском к налоговой инспекции и Управлению федеральной службы налоговой полиции по г. Москве о признании недействительным их решения о взыскании суммы заниженного налога на прибыль, штрафа.

Решением от 17 февраля 1999 г., оставленным без изменения постановлением апелляционной инстанции от 13 апреля 1999г., Арбитражный суд г. Москвы удовлетворил требования МЖД в части применения финансовых санкций за отнесение на себестоимость расходов на капитальный ремонт станций Москва-Рижская, Москва-Бутырская, вагонного участка Западного направления. Законность названных судебных актов проверена АПК РФ в связи с кассационной жалобой МЖД.

³⁶ ФАС МО. — Дело № КА-А40/2463-99.

61

Как усматривалось из материалов дела и установлено Арбитражным судом г. Москвы, Рязанским отделением МЖД в качестве заказчика заключен договор подряда от 20 сентября 1995 г. на реконструкцию водопропускной трубы. В соответствии с данным договором и Особыми условиями к договору подрядчик — ТОО «Легенда» — принимает на себя проведение реконструкции указанного объекта.

Суд, делая вывод о том, что работы по договору относятся к реконструкции и поэтому затраты на их проведение не включаются в себестоимость в соответствии с п. 2 «е» Положения о составе затрат, исходил из буквального значения содержащихся в договоре слов и выражений. Иное толкование условий договора, по смыслу ст. 431 ГК РФ, применяется лишь в случае его неясности, в то время как в данном случае в нескольких пунктах договора сторонами прямо указано на проведение реконструкции водопропускной трубы. Таким образом, нельзя признать обоснованным утверждение МЖД о неправильном применении судом норм гражданского законодательства. Кроме того, в силу пределов полномочий, установленных АПК РФ, суд кассационной инстанции не вправе переоценивать подобным образом оцененные судом первой и апелляционной инстанции условия договора и действительную общую волю сторон. Действующие в спорном периоде нормативные правовые акты также не позволяли отнести выполненные работы по замене водопропускной трубы к работам по капитальному ремонту.

Согласно п. 3.18 Положения о проведении планово-предупредительного ремонта производственных зданий и сооружений, утвержденного постановлением Госстроя СССР от 29 декабря 1973 г. № 279, восстановление полностью износившихся искусственных сооружений (мосты, трубы), являющихся самостоятельными инвентарными объектами, за счет ассигнований на капитальный ремонт не допускается; указанные затраты должны осуществляться за счет средств на капитальные вложения. Поскольку на замененную водопропускную трубу заведена отдельная инвентарная карточка учета основных средств и, помимо того, реконструкция водопропускной трубы не вошла в Перечень работ капитального ремонта инженерных сооружений, носящих характер реконструкции, утвержденный указанием МПС России от 4 июня 1987 г. № В-3097у, данную работу нельзя отнести к капитальному ремонту.

При таких обстоятельствах оснований к отмене судебных актов в данной части не имелось³⁷.

³⁷ ФАС МО. — Дело КА-А40/1597-99.

62

О договорах на выполнение опытно-конструкторских и технологических работ. Общество с ограниченной ответственностью «Кентавр-Наука» обратилось в Арбитражный суд города Москвы с иском к Инспекции МНС России с учетом изменения исковых требований о признании недействительным ее решения от 15 апреля 2002 г. № 15/Э об отказе в возмещении Обществу налога на добавленную стоимость, а также о взыскании НДС в размере 61 317руб. 60коп. за декабрь 2001 г., 4376 руб. 85 коп. пени за несвоевременную уплату НДС и о привлечении Общества к ответственности в виде штрафа в размере 7671 руб. 20 коп. в соответствии с п. 1 ст. 122 Налогового кодекса Российской Федерации, поскольку налогоплательщиком ненадлежащим образом оформлены акты сдачи-приемки научно-технической продукции.

Решением от 9 декабря 2002 г. Арбитражный суд города Москвы удовлетворил требования ООО

«Кентавр-Наука», поскольку Общество документально подтвердило свое право на налоговую льготу.

В апелляционной инстанции решение суда не проверялось.

Законность и обоснованность судебного акта проверена в порядке ст. 284 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации в связи с кассационной жалобой Инспекции МНС России, в которой Инспекция ссылалась на ненадлежащее оформление документов, подтверждающих использование работ, проведенных Обществом, в космическом пространстве. Общество в отзыве на жалобу возражает против заявленных требований по мотивам, изложенным в судебном акте.

Как усматривается из материалов дела и установлено судом первой инстанции, между ООО «Кентавр-Наука» — исполнителем и ЗАО ЗЭМ Ракетно-космической корпорации «Энергия» им. С.П. Королева заключен договор 03/00 на создание (передачу) научно-технической продукции от 21 ноября 2000 г., в соответствии с которым заказчик поручает, а исполнитель принимает на себя проведение комплекса наземных работ по подготовке и поставке ассортимента опытных экспериментальных образцов средств медико-биологического обеспечения деятельности космонавтов на международной космической станции (МКС).

В силу подп. 5 п. 1 ст. 164 НК РФ при реализации работ (услуг), выполняемых, оказываемых непосредственно в космическом пространстве, а также комплекса подготовительных наземных работ (услуг), технологически обусловленного и неразрывно связанного с выполнением работ (оказанием услуг) непосредственно в космическом

пространстве, налогообложение производится по налоговой ставке 0 процентов.

Подтверждая правомерность применения Обществом льготы по налогу на добавленную стоимость за декабрь 2001 г. Общество представило документы в порядке, установленном ст. 165 НК РФ, с учетом особенностей, определенных п. 7 ст. 165 НК РФ.

Инспекция ссылается на то, что акты сдачи-приемки научно-технической продукции не подписаны заказчиком. Однако указанное утверждение противоречит имеющимся в деле копиям актов сдачи-приемки научно-технической продукции от 1 и 19 октября 2001 г., подписанным со стороны заказчика заместителем директора и скрепленным круглой печатью.

Ни подпункт 3 п. 7 ст. 165 НК РФ, ни гл. 38 ГК РФ «Выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ» не предусмотрено визирование актов сдачи-приемки работ их непосредственным исполнителем, на что ссылается представитель Инспекции в заседании суда кассационной инстанции.

Предмет заключенного Обществом с ЗАО ЗЭМ Ракетно-космической корпорации «Энергия» им. С.П. Королева, акты сдачи-приемки научно-технической продукции, подтверждают факт реализации Обществом комплекса подготовительных наземных работ, технологически обусловленного и неразрывно связанного с выполнением работ непосредственно в космическом пространстве.

Кроме того, в деле имеется письмо ЗАО ЗЭМ Ракетно-космической корпорации «Энергия» от 16 ноября 2001 г. № 981/493, подтверждающее указанное обстоятельство.

Тот факт, что в данном письме не указан период, в котором использованы результаты проведенных Обществом работ, не лишает письмо доказательственной силы, поскольку в нем содержится ссылка на акты сдачи-приемки работ от 1 и 19 октября 2001 г. по вышеназванному договору.

Из пункта 1.2 договора 03/00 от 21 ноября 2000 г. видно, что Обществом была разработана научно-техническая документация в том числе на белье для использования экипажем международной космической станции, поэтому передача в счет названного договора также опытных образцов носков не может быть расценена судом как передача не в счет договора 03/00 от 21 ноября 2000 г.

При таких обстоятельствах оснований к отмене судебного акта не имелось³⁸.

³⁸ ФАС МО. — Дело № КА-А40/1547-03-П.

64

О возмездном оказании услуг. Товарищество с ограниченной ответственностью обратилось в Арбитражный суд г. Москвы с иском к инспекции МНС России о признании частично недействительным ее решения о перечислении 8643,42 долл. США и 8713,97 дойчмарок неуплаченного НДС, а также 8641,33 долл. США и 8711,87 дойчмарок налога с доходов иностранных юридических лиц по акту выездной налоговой проверки за период 1996—1998 гг.

Решением от 25 января 2000 г. исковые требования удовлетворены, поскольку в указанный период налоговым законодательствам не была предусмотрена ответственность источника выплаты дохода иностранному юридическому лицу в виде уплаты налога, а также в связи с наличием между Россией, с одной стороны, и Италией и ФРГ, с другой стороны, соглашений об избежании двойного налогообложения.

В апелляционной инстанции решение суда не проверялось. Законность и обоснованность решения суда

проверена в связи с кассационной жалобой инспекции МНС России, в которой ответчик просит отменить решение суда в отношении НДС, поскольку судом неверно определено место оказания дополнительных услуг иностранными юридическими лицами за пределами России. Как усматривалось из материалов дела и установлено судом первой инстанции, Товариществом в качестве продавца и АО «Стан-итальяна» (Италия) в качестве покупателя заключены контракты на поставку товаров на экспорт. Такие же контракты заключены Товариществом с фирмой «Сферо» (ФРГ). Впоследствии Товарищество заключило с этими фирмами ряд соглашений с целью расширить поставки металлоизделий на итальянский и немецкий рынки. В соответствии с этими соглашениями покупатели обеспечивают оптимальные условия реализации продукции, экспортируемой по названным контрактам, для чего проводят изучение конъюнктуры рынка, способствуют расширению сбытовой сети, постоянно следят за изменениями в импортном законодательстве и информируют о них продавца, а продавец осуществляет выплату комиссионного вознаграждения за оказание указанных услуг. Согласно подп. «б» п. 5 ст. 4 Закона РФ «О налоге на добавленную стоимость» местом реализации работ (услуг) в целях настоящего Закона признается место фактического осуществления работ (услуг), если они связаны с движимым имуществом. Аналогичная норма содержится в подп. 2 п. 1 ст. 148 НК РФ. Поскольку изучение и расширение иностранными покупателями итальянского и немецкого рынков сбыта продукции, экспортируемой истцом, возможно лишь за пределами России, суд пришел к обоснованному выводу о

65

том, что услуги по названным соглашениям оказаны за пределами Российской Федерации, поэтому в силу подп. «а» п. 1 ст. 3 Закона РФ «О налоге на добавленную стоимость» не облагаются НДС. При таких обстоятельствах оснований к отмене решения не имелось³⁹. Анализ другого дела показывает, как оценка имеющихся доказательств по гражданско-правовому договору может повлиять на вывод о правильности исчисления налогооблагаемой базы.

Закрытое акционерное общество обратилось в Арбитражный суд г. Москвы с иском к налоговой инспекции о признании частично недействительным ее решения о взыскании 20% штрафа за неполную уплату налога на прибыль.

Решением от 29 июля 1999 г., оставленным без изменения постановлением апелляционной инстанции от 30 сентября 1999 г., Арбитражный суд г. Москвы удовлетворил исковые требования ЗАО. Законность и обоснованность судебных актов проверена в связи с кассационной жалобой инспекции МНС России, в которой налоговый орган просил отменить состоявшиеся судебные акты как не соответствующие нормам материального права.

Актом налоговой проверки установлено, что налогоплательщик за период с апреля по декабрь 1997 г. отнес на себестоимость затраты по оплате телефонных переговоров с 20 телефонных номеров, в то время как в арендуемых им помещениях находится лишь 6 телефонных номеров.

В материалах дела содержатся два договора, заключенные истцом с АО «Телеком», от 28 апреля 1996 г. (с дополнением от 1 октября 1996 г.) и от 4 января 1998 г. о предоставлении ЗАО в пользование средств связи. В соответствии с последним договором ЗАО предоставлено лишь 6 телефонных линий. Однако в течение 1997 г. он на основании первоначально заключенного договора пользовался 20 номерами. Затраты по оплате этих номеров как связанных с производством продукции (работ, услуг) истец обоснованно включил в себестоимость, руководствуясь Положением о составе затрат. На основании этого сам по себе факт указания другими организациями данных номеров телефонов на своих бланках не может служить доказательством их реального использования данными организациями. При таких обстоятельствах не имелось оснований к отмене судебных актов в отношении отнесения на себестоимость затрат по телефонным переговорам⁴⁰.

О перевозке. Говоря о значении правильной оценки доказательственной базы, нельзя не сказать о допустимости доказательств применительно к тому или иному виду обязательств.

Открытое акционерное общество (ОАО) обратилось в Арбитражный суд г. Москвы с иском к налоговой инспекции о признании частично недействительным ее решения о взыскании финансовых санкций с налога на прибыль, налога на рекламу.

Решением от 8 июня 1999 г., оставленным без изменения постановлением апелляционной инстанции от 5 августа 1999 г., Арбитражный суд г. Москвы отклонил требования Общества, не доказавшего обоснованность отнесения на себестоимость ряда затрат, а также своевременность внесения исправлений в бухгалтерскую отчетность. Законность и обоснованность судебных актов проверена в связи с кассационной жалобой ОАО, в которой оно ссылается на наличие в деле соответствующих доказательств.

Согласно п. 2 «и» Положения о составе затрат в себестоимость продукции (работ, услуг) включаются затраты, связанные с управлением производством, в том числе транспортное обслуживание их деятельности, включая затраты на содержание служебного автомобильного транспорта.

Как усматривалось из материалов дела и установлено судом первой и апелляционной инстанций, ОАО

заключен договор с АОЗТ ТД «СИМПЭКС» от 4 мая 1994 г. № 2-05 на транспортное обслуживание истца, в том числе и предоставление служебных легковых автомобилей. Утверждение суда о том, что сторонами в нарушение договора не согласован график, содержащий сведения о количестве автомобилей, начале и окончании их работы, противоречило материалам дела. Среди них находились копии путевых листов, оформленных в соответствии со ст. 47 Устава автомобильного транспорта Российской Федерации, подтверждающих пробег и время нахождения каждого автомобиля в пользовании. То обстоятельство, что оплата услуг за пользование автомобилями производилась без предварительного выставления счетов, не лишает доказательственной силы представленные истцом платежные поручения, содержащие ссылки на оплату услуг по договору № 2-05.

Таким образом, нельзя было признать обоснованным вывод суда о том, что Обществом не представлено доказательств факта и размера затрат по указанному договору, в связи с чем решение и постановление в данной части были отменены — суд удовлетворил иски требования⁴¹.

³⁹ ФАС МО. — Дело КА-А40/1472-00.

⁴⁰ ФАС МО. — Дело КА-А40/3950-99.

⁴¹ ФАС МО. — Дело КА-А40/3247-99.

66

67

Общество с ограниченной ответственностью «Тракт 2002» обратилось в Арбитражный суд г. Москвы с иском к Инспекции МНС России о признании недействительным ее решения от 18 января 2002 г. № 2, которым Обществу отказано в возмещении налога на добавленную стоимость в размере 22 831 руб. в связи с перевозкой экспортируемых и импортируемых товаров за сентябрь 2001 г., одновременно взыскана сумма НДС 62 356,4 руб. и пени за несвоевременную уплату налога в размере 4515,4 руб., а также Общество привлечено к ответственности в виде штрафа 12 471, 28 руб. за совершение налогового правонарушения, предусмотренного п. 1 ст. 122 Налогового кодекса Российской Федерации.

Решением от 18 апреля 2002 г., оставленным без изменения постановлением апелляционной инстанции от 30 июля 2002 г., Арбитражный суд города Москвы удовлетворил иски требования со ссылкой на ст. 164, 165 Налогового кодекса Российской Федерации, поскольку Обществом документально подтверждено право произвести налогообложение по ставке 0% за сентябрь 2001 г.

Постановлением от 18 октября 2002 г. Федеральный арбитражный суд Московского округа отменил судебные акты, дело передал на новое рассмотрение в первую инстанцию Арбитражного суда г. Москвы. Суд кассационной инстанции указал, что при новом рассмотрении дела арбитражному суду необходимо дать оценку всем имеющимся в деле доказательствам, установить обстоятельства, касающиеся экспорта товаров, а также в соответствии с п. 2 ст. 7 ГК РФ решить вопрос о применении норм ГК РФ или международного договора при осуществлении международных перевозок грузов.

Решением от 6 декабря 2002 г., оставленным без изменения постановлением апелляционной инстанции от 11 марта 2003 г., Арбитражный суд г. Москвы удовлетворил требования Общества, подтвердившего документально обоснованность применения налоговой ставки 0% за сентябрь 2001 г.

Законность и обоснованность судебных актов проверена в порядке ст. 284 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации в связи с кассационной жалобой Инспекции МНС России, в которой налоговый орган ссылается на нарушение ст. 164, 165 НК РФ, так как налогоплательщиком в Инспекцию не были представлены договор об осуществлении автомобильных перевозок в международном сообщении с ООО «Мевако», представленные грузовые таможенные декларации и копии товаросопроводительных документов по импортированному и экспортированному товару не содержат отметок пограничных таможенных органов о ввозе товара

68

и о вывозе товара соответственно за пределы территории таможенной территории Российской Федерации.

В соответствии с подп. 2 п. 1 ст. 164 НК РФ налогообложение производится по налоговой ставке 0 процентов при реализации работ (услуг) по сопровождению, транспортировке, погрузке и перегрузке экспортируемых за пределы территории Российской Федерации товаров и импортируемых в Российскую Федерацию, выполняемых российскими перевозчиками, и иных подобных работ (услуг).

Как усматривается из материалов дела и установлено судом первой и апелляционной инстанции, Общество осуществило перевозки экспортируемых и импортируемых товаров, в связи с чем им

была представлена декларация по налоговой ставке 0 процентов за сентябрь 2001 г. и пакет документов, предусмотренных ст. 165 НК РФ.

В кассационной жалобе Инспекция ссылается на то, что в представленных налогоплательщиком грузовых таможенных декларациях, в том числе ГТД по перевозкам импортированного из Венгрии в Россию товара, отсутствует отметка «Товар ввезен» в нарушение подп. 3 п. 4 ст. 165 НК РФ.

Согласно подп. 3 п. 4 ст. 165 НК РФ налогоплательщиком представляется таможенная декларация (ее копия) с отметками российского таможенного органа, осуществившего выпуск товаров в таможенном режиме экспорта или транзита, и пограничного таможенного органа, через который товар был вывезен за пределы таможенной территории Российской Федерации (ввезен на таможенную территорию Российской Федерации в соответствии с подп. 2 и 3 п. 1 ст. 164 настоящего Кодекса).

Данная норма права не содержит указания на конкретное содержание отметки таможенного органа, через который товар был ввезен на таможенную территорию Российской Федерации. Поскольку на представленных Обществом ГТД и СМР имеются отметки Брянской таможни «Товар поступил», Нижегородской таможни, через которую товар был ввезен, «Выпуск разрешен», арбитражный суд обоснованно отклонил довод Инспекции о нарушении Обществом требований подп. 3 п. 4 ст. 165 НК РФ.

Из протокола судебного заседания и решения арбитражного суда видно, что судом исследованы договор Общества с ООО «Мевако» от 7 августа 2001 г. № 014-01/м и заявка № 3 Заказчика ООО «Мевако» от 9 августа 2001 г. Данным документам суд дал оценку. Таким образом, довод налогового органа об отсутствии договора с ООО «Мевако» опровергается материалами дела.

69

В порядке подп. 1 п. 4 ст. 165 НК РФ Обществом была представлена заявка на перевозку грузов автомобильным транспортом № 150 от 28 февраля 2001 г., в которой прямо указано о том, что данная заявка имеет силу договора. Поскольку такое указание не противоречит нормам налогового законодательства и соответствует нормам гражданского законодательства, довод Инспекции о том, что Обществом не был представлен предусмотренный подп. 1 п. 4 ст. 165 НК РФ контракт, является необоснованным и опровергается материалами дела.

В арбитражный суд Обществом представлены копии договоров на перевозку грузов в порядке подп. 1 п. 4 ст. 165 НК РФ и заявки на перевозку грузов, оформленные в соответствии с данными договорами, которые были подробно исследованы и оценены судом.

В соответствии со ст. 88 НК РФ если проверкой выявлены ошибки в заполнении документов или противоречия между сведениями, содержащимися в представленных документах, то об этом сообщается налогоплательщику с требованием внести соответствующие исправления в установленный срок. Согласно указанной статье при проведении камеральной проверки налоговый орган вправе истребовать у налогоплательщика дополнительные сведения, получить объяснения и документы, подтверждающие правильность исчисления и своевременность уплаты налогов. Однако в данном случае Инспекция не требовала от Общества представления контрактов, не истребовала у налогоплательщика дополнительные сведения, разъясняющие отсутствие контрактов или заявок.

В силу ст. 65 АПК РФ у суда не было оснований не принять представленные Обществом в обоснование права применить налоговую ставку 0 процентов за сентябрь 2001 г. документы. Таким образом, отказ налогового органа в возмещении НДС, мотивированный непредставлением налогоплательщиком контрактов, обоснованно отклонен арбитражным судом.

В кассационной жалобе Инспекция ссылается на отсутствие в ГТД отметок пограничного таможенного органа «Товар вывезен полностью».

В соответствии с подп. 4 п. 1 ст. 165 НК РФ при вывозе товаров в таможенном режиме экспорта через границу Российской Федерации с государством — участником Таможенного союза, на которой таможенный контроль отменен, представляются копии транспортных и товаросопроводительных документов с отметками таможенного органа Российской Федерации, произведившего таможенное оформление указанного вывоза товаров.

70

Поскольку в представленных Обществом ГТД имеются отметки таможни «Выпуск разрешен», кроме того, номер СМР, указанный в ГТД соответствует номеру СМР, суд пришел к обоснованному выводу о подтверждении факта вывоза товара за пределы таможенной территории Российской Федерации.

Поскольку закон не требует в данном случае проставления отметки о вывозе товара, нельзя

признать обоснованной ссылку Инспекции на подп. «в» п. 1 Порядка подтверждения таможенным «органом» фактического вывоза товаров с таможенной территории Российской Федерации, утвержденного приказом Государственного таможенного комитета России от 26 июня 2001 г. № 598, которым установлено, что подтверждение фактического вывоза товаров с таможенной территории Российской Федерации (далее — подтверждение) производится на основании обращений, непосредственно представляемых либо направляемых по почте в таможенную, в регионе деятельности которой расположен пункт пропуска через государственную границу Российской Федерации, российских перевозчиков, выполняющих работы (услуги) по сопровождению, транспортировке, погрузке и перегрузке товаров, помещенных под таможенный режим экспорта, и иные подобные работы (услуги).

Однако из текста данного нормативного акта следует, что подтверждение производится по желанию перевозчиков, и не является обязательной процедурой при подтверждении в порядке ст. 165 НК РФ права применить налоговую ставку 0%.

Таким образом, требование Инспекции об обязательном проставлении на ГТД отметок пограничного таможенного органа «Товар вывезен полностью» в случае, когда товар вывезен через границу Российской Федерации с государством — участником Таможенного союза, на которой таможенный контроль отменен, не основано на нормах действовавшего в период спорных правоотношений законодательства.

При таких обстоятельствах оснований к отмене или изменению судебных актов не имелось⁴².

Заем и кредит. Банковский счет и банковские операции

О договоре займа. Закрытое акционерное общество обратилось в Арбитражный суд г. Москвы с иском к инспекции МНС России о признании недействительными выездной налоговой проверки, а

⁴²ФАС МО. — Дело № КА-А40/4150-03-П.

71

—

также решения налоговой инспекции, принятого на основании акта о привлечении истца к налоговой ответственности за неполную уплату налога на прибыль и грубое нарушение правил учета доходов и расходов.

Решением от 14 сентября 2000 г., оставленным без изменения постановлением апелляционной инстанции от 16 ноября 2000 г., исковые требования удовлетворены, поскольку суммы, полученные Обществом от МГП «Мосводоканал», не подлежали включению в налогооблагаемую базу. Законность и обоснованность судебных актов проверена в связи с кассационной жалобой инспекции МНС России, в которой налоговый орган возражает против вывода суда о характере полученных истцом от МГП «Мосводоканал» сумм.

В соответствии с п. 6 ст. 2 Закона РФ «О налоге на прибыль предприятий и организаций» в состав доходов от внереализационных операций включаются доходы от операций, непосредственно не связанных с производством продукции (работ, услуг) и ее реализацией, в том числе суммы средств, полученные безвозмездно от других предприятий. Как усматривалось из материалов дела и установлено судом первой и апелляционной инстанций, 4,7 млн руб. Обществом получено от МГП «Мосводоканал» по письму Правительства Москвы от 10 октября 1997 г. № 4-19-3818/7-1. Эта сумма учтена в качестве вклада в уставный фонд АО «Серебряный источник», что подтверждается соответствующими платежными поручениями и согласием Премьера Правительства Москвы. Поэтому указанные средства не могут быть расценены как безвозмездно полученные Обществом от другого предприятия.

Инспекция ссылалась на то, что согласно письму Правительства Москвы получателем средств являлся ЗАО «Инфратур», однако с согласия Премьера Правительства Москвы указанные средства должны были быть перечислены в уставный фонд АО «Серебряный источник» через ЗАО «Артуаз». Заемный характер 300 тыс. руб. подтверждался имевшимся в деле платежным поручением МГП «Мосводоканал» от 29 марта 1996 г. № 1078 и письмом Общества в адрес МГП «Мосводоканал» от 28 марта 1996 г. Что касается вывода суда о заемном характере денежных средств, полученных Обществом от МГП «Мосводоканал» по платежным поручениям от 17 октября 1996 г. № 3603 в размере 279 781 руб., от 27 января 1997 г. № 128 в размере 500 000 руб., от 3 ноября 1997 г. № 3965 в размере 300 000 руб., то он не был основан на имевшихся в деле платежных поручениях, в то время как Инспекция отрицала наличие между Обществом и МГП «Мосводоканал» договора займа.

72

В связи с этим в данной части судебные акты подлежали отмене с передачей дела на новое рассмотрение для подтверждения вывода суда о заемном характере указанных средств. В остальной

части судебные акты оставлены без изменения как основанные на действующем законодательстве и материалах дела⁴³.

Совместное предприятие закрытое акционерное общество «Мата-дор-Омкшина» обратилось в Арбитражный суд Омской области с иском к Инспекции Министерства Российской Федерации по надгтам и сборам о признании недействительным ее решения от 30 марта 2001 г. № 03-12/2656 о привлечении к налоговой ответственности на основании п. 1 ст. 122 Налогового кодекса Российской Федерации в виде штрафа в размере 312 974 руб. за неполную уплату налога на прибыль и 7053 руб. за неуплату налога на имущество; по п. 2 ст. 120 Налогового кодекса Российской Федерации за грубое нарушение предприятием правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения по налогу на прибыль в течение более одного налогового периода в размере 1500 руб.; на основании ст. 123 Налогового кодекса Российской Федерации за невыполнение налоговым агентом возложенных на него обязанностей по удержанию с налогоплательщика и перечислению в бюджет налога на доходы иностранных юридических лиц от источников в Российской Федерации в размере 7,2 доллара США, а также предложении уплатить налог на прибыль в сумме 1 564 870,2 руб., налог на имущество в сумме 35 265,3 руб., налог с доходов иностранных юридических лиц в сумме 299,5 доллара США, пени за несвоевременную уплату налогов в размере, указанном в требовании.

Инспекция Министерства Российской Федерации по налогам и сборам предъявила встречный иск о взыскании с СП ОАО «Мата-дор-Омкшина» штрафных санкций в размере 335 027 руб. и 7,2 доллара США.

Решением суда от 23 августа 2001 г. первоначальный иск удовлетворен в части доначисления налога на прибыль в размере 1 564 870,2 руб., налога с доходов иностранных юридических лиц в размере 299,5 доллара США, наложения штрафных санкций в соответствии с п. 1 ст. 122 Налогового кодекса Российской Федерации за неполную уплату налога на прибыль в сумме 312 974 руб., в соответствии с п. 2 ст. 120 Налогового кодекса Российской Федерации в размере 15 000 руб., на основании ст. 123 Налогового кодекса Российской Федерации в размере 7,2 доллара США, а также перечисления пеней в размере, указанном в требовании в соответствующей части.

⁴³ ФАС МО. — Дело КА-А40/6165-00.

73

В удовлетворении остальной части исковых требований отказано.

Встречные исковые требования удовлетворены в части взыскания в бюджет штрафа в размере 7053 руб., предусмотренного п. 1 ст. 122 Налогового кодекса Российской Федерации за неуплату налога на имущество.

Постановлением апелляционной инстанции от 3 декабря 2001 г. решение суда оставлено без изменения.

В кассационной жалобе налоговая инспекция просит судебные акты отменить, в исковых требованиях акционерного общества отказать, встречный иск удовлетворить, ссылаясь при этом на неправильное применение судом норм материального права, в частности норм валютного законодательства.

Заявитель полагает, что истцом по договору займа совершена валютная операция без соответствующей лицензии банка, тем самым совершена ничтожная сделка, не влекущая юридических последствий, и в бухгалтерском учете не могут быть отражены курсовые разницы, следовательно, налог на прибыль доначислен налоговым органом правомерно.

Кредиторская задолженность по истечении срока исковой давности также правомерно включена инспекцией в состав внереализационных доходов, поскольку акт сверки не является тем действием, которое прерывает течение срока исковой давности.

Проверив в соответствии с требованиями ст. 162, 174 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации законность и обоснованность судебных актов, изучив доводы кассационной жалобы, заслушав представителей истца, кассационная инстанция не находит оснований для отмены судебных актов.

Как следует из материалов дела, в результате проведения выездной налоговой проверки акционерного общества за период с 1 января 1998 г. по 31 декабря 1999 г. выявлены факты неполной уплаты налога на прибыль, налога на имущество, неудержания и неперечисления сумм налога с доходов иностранных юридических лиц, полученных из источников в Российской Федерации, о чем составлен акт от 22 февраля 2001 г. № 03/32, и по результатам рассмотрения его принято решение от 30 марта 2001 г. № 03-12/2656 о привлечении к налоговой ответственности на основании п. 1 ст. 122, п. 2 ст. 120, ст. 123 Налогового кодекса Российской Федерации в виде штрафа в сумме 335 027 руб. и 7,2 доллара США с предложением уплатить доначисленный налог на прибыль, налог на имущество и налог с доходов иностранных юридических лиц, а также пени за несвоевременную уплату указанных налогов.

74

Из акта проверки следует, что причиной занижения налога на прибыль явилось занижение налогооблагаемой прибыли вследствие включения в состав операционных расходов курсовой разницы

по договору займа, который, по мнению налогового органа, является ничтожным в силу совершения истцом валютной операции (заем валютных средств у иностранного юридического лица), связанной с движением капитала без наличия соответствующего на то разрешения Банка России, и не влечет никаких правовых последствий, в том числе права по отражению курсовой разницы в составе операционных расходов, а также невключения в состав внереализационных доходов кредиторской задолженности, по которой истек срок исковой давности.

В соответствии с п. 15 Положения о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг), включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), и о порядке формирования финансовых результатов, учитываемых при налогообложении прибыли, утвержденного постановлением Правительства Российской Федерации от 5 августа 1992 г. № 552, в состав внереализационных расходов включаются отрицательные курсовые разницы по валютным счетам, а также курсовые разницы по операциям в иностранной валюте.

По смыслу данной нормы следует, что единственным условием для отнесения курсовой разницы во внереализационные расходы является факт наличия средств на валютных счетах или факт совершения операции в иностранной валюте.

Наличие или отсутствие разрешения Центробанка Российской Федерации не изменяет характера финансово-хозяйственной операции и не отменяет факта ее совершения.

Основанием для записей в регистрах бухгалтерского учета являются первичные учетные документы, фиксирующие факт совершения хозяйственной деятельности, а хозяйственная операция, как установлено судом и подтверждается материалами дела, проводилась.

Согласно п. 78 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденного Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 29 июля 1998 г. № 34н, суммы кредиторской задолженности, по которым срок исковой давности истек, относятся на финансовые результаты.

Арбитражный суд на основании ст. 203 Гражданского кодекса Российской Федерации пришел к правомерному выводу, что наличие акта сверки, из которого следует признание истцом своей задолженности и просьба продлить срок ее погашения, свидетельствует о совершении истцом действий о признании долга и соответственно о прерывании срока исковой давности.

75

Принимая во внимание изложенное, кассационная инстанция считает, что судебные акты в этой части соответствуют нормам материального и процессуального права и оснований для их отмены нет.

В ходе проверки налоговая инспекция также установила, что акционерное общество в проверяемый период занизило налог на доходы иностранных юридических лиц за транспортные услуги по перевозке грузов, оказываемые словацкой и германской фирмами.

Согласно ст. 24 Налогового кодекса Российской Федерации, п. 3 ст. 10 Закона Российской Федерации от 27 декабря 1991 г. № 2116-1 «О налоге на прибыль предприятий и организаций» предприятия, организации и любые другие лица, выплачивающие доходы иностранной организации, признаются налоговыми агентами, на которых возлагается обязанность по удержанию налога по установленной ставке и перечислению его в бюджет.

Обязанность налогового агента непосредственно связана с обязанностью налогоплательщика уплачивать налоги на территории Российской Федерации. При отсутствии таковой у налогоплательщика не возникает обязанности по удержанию налога и у налогового агента.

В соответствии с Соглашением между Правительством Российской Федерации и Правительством Словацкой Республики «Об избежании двойного налогообложения доходов и имущества», заключенным 24 июня 1994 г. и ратифицированным Федеральным законом от 26 февраля 1997 г. № 41-ФЗ, прибыль от предпринимательской деятельности, полученная лицом с постоянным местопребыванием в одном договаривающемся государстве, подлежит налогообложению только в этом государстве, если такое лицо не осуществляет предпринимательскую деятельность в другом договаривающемся государстве через расположенное там постоянное представительство.

Аналогичная норма закреплена в ст. 7 Соглашения между Правительством Российской Федерации и Федеративной Республикой Германия «Об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество», заключенного 29 мая 1996 г. и ратифицированного Федеральным законом от 18 декабря 1996 г. № 158-ФЗ.

Из ст. 7 Налогового кодекса Российской Федерации следует: если международным договором Российской Федерации установлены иные правила и нормы, чем те, которые содержатся в Законодательстве Российской Федерации о налогах и сборах, то применяются правила международного договора.

Поскольку словацкая и германская стороны, получившие доход за оказываемые транспортные услуги, деятельности через предста-

76

вительства в Российской Федерации не осуществляли, что не оспаривается ответчиком, то кассационная инстанция считает вывод арбитражного суда о неправомерности взыскания налоговой инспекцией налога на доходы иностранных юридических лиц и штрафа на основании ст. 123 Налогового кодекса Российской Федерации законным и обоснованным.

Судом первой и апелляционной инстанций при рассмотрении дела правильно применены нормы материального и процессуального права, в том числе и в части, не оспариваемой заявителем кассационной жалобы⁴⁴.

О векселях. Общество с ограниченной ответственностью (ООО) обратилось в Арбитражный суд г. Москвы с иском к налоговой инспекции о признании недействительным ее решения о взыскании суммы штрафа, пени по акту документальной проверки за период 1996 г. — 1-е полугодие 1998 г.

Решением от 25 мая 1999 г., оставленным без изменения постановлением апелляционной инстанции от 17 августа 1999 г., арбитражный суд отклонил исковые требования, поскольку Общество, получив простые векселя, не уплатило налог на прибыль как с дохода от внереализационной операции. Законность и обоснованность судебных актов проверена в связи с кассационной жалобой ООО, в которой налогоплательщик ссылался на то, что не получал дохода с указанных векселей, переданных ему для оплаты медицинских услуг сторонним организациям.

Как установлено судом первой и апелляционной инстанций, актом налоговой проверки, ООО «Страховая компания «Российский спорт» передало Обществу простые банковские векселя РУ АКБ «Виза» на сумму 620 240 руб. в счет оплаты по договору от 30 июля 1997 г. № 88 на организацию оказания медицинской помощи в медучреждениях, находящихся в договорных отношениях с Обществом.

В соответствии со ст. 815 ГК РФ простой вексель — это вексель, удостоверяющий ничем не обусловленное обязательство векселедателя выплатить по наступлении предусмотренного векселем срока полученные займы денежные суммы. Из имеющихся в деле ксерокопий векселей видно, что РУ АКБ «Виза» выдало ООО «Страховая компания «Российский спорт» простые векселя, которые по индоссаменту были переданы без указания даты Обществу, а затем последним, также без указания даты, — третьим лицам, с которыми у Общества заключены договоры об оказании медицинских услуг.⁴⁴ ФАС ЗСО. — Дело № Ф04/796-109/А46-2002.

77

Вексели имеют отметки об их погашении, что подтверждается подлинными выписками РУ АКБ «Виза», однако судом не установлено, какой из упомянутых организаций выплачены денежные суммы в счет погашения платежей, притом что суд установил факт неотражения в бухгалтерском учете Общества операций с векселями. В связи с этим нельзя признать обоснованным вывод суда о получении безвозмездно денежных средств именно Обществом в размере, указанном в акте налоговой проверки, в то время как истец указывает на уплату им налогов с комиссионного вознаграждения, полученного по указанным договорам.

При таких обстоятельствах решение и постановление следовало отменить, дело передать на новое рассмотрение для установления указанного обстоятельства с учетом требований Положения о переводном и простом векселе⁴⁵.

Закрытое акционерное общество «СПАЙ» обратилось в Арбитражный суд г. Москвы с иском к инспекции МНС России о признании недействительными акта выездной налоговой проверки за период с 1 апреля 1998 г. — первая половина 2000 г. от 6 октября 2000 г. № 198 и решения Инспекции от 3 ноября 2000 г. № 672 о привлечении к налоговой ответственности в соответствии с п. 1 ст. 122 НК РФ за неправильное исчисление налога на прибыль, а также о взыскании налога и пени.

Решением от 8 февраля 2001 г., оставленным без изменения постановлением апелляционной инстанции от 3 апреля 2001 г., арбитражный суд удовлетворил исковые требования Общества в части признания недействительным решения Инспекции, поскольку не истек срок исковой давности для погашения кредиторской задолженности по выданным Обществом векселям; в остальной части производство по делу прекращено за неподведомственностью спора арбитражному суду. Законность и обоснованность судебных актов проверена в связи с кассационной жалобой инспекции МНС России, в которой налоговый орган ссылался на истечение срока исковой давности для погашения кредиторской задолженности истца.

Как установлено судом первой и апелляционной инстанций, между ЗАО «СПАЙ» — векселедателем — и ЗАО «Газифико» — векселедержателем — заключены договоры от 10 октября 1995 г. № 01ВГ и от 2 февраля 1996 г. № 02ВГ на покупку простых векселей ЗАО «СПАЙ», переданных по актам передачи от тех же дат. На основании писем ЗАО «СПАЙ» от 23 октября 1995 г. и от 2 февраля 1996 г.

⁴⁵ ФАС МО. — Дело КА-А40/3495-99.

78

оплата за приобретенные векселя была произведена ЗАО «Газифико» платежным поручением от 5

февраля 1996 г. № 20 за коммунальные услуги и платежными поручениями от 23 октября 1995 г. № 10 и 11 по реквизитам, указанным ЗАО «СПАЙ», за приобретенное им в собственность нежилое помещение.

Инспекция считала, что сумма кредиторской задолженности должна быть учтена ЗАО «СПАЙ» при расчете налогооблагаемой прибыли в 1998—1999 гг. в связи с истечением трехлетнего срока исковой давности в соответствии с п. 14 Положения о составе затрат. Между тем судом первой и апелляционной инстанций установлено, что между ЗАО «СПАЙ» и ЗАО «Газифико» были заключены договоры на покупку простых векселей истца от 12 мая 1996 г. № 03-ВГ и от 1 октября 1996 г. № 04-ВГ, по которым истец в счет погашения долговых обязательств по договорам № 02ВГ и 01ВГ передает векселедержателю права по простым векселям и обязуется оплатить векселя по предъявлению, но не ранее 1 января 2005 г. Векселя, выданные ранее, оплате не подлежат и возвращены векселедателю по актам передачи от 12 мая 1996 г. и от 1 октября 1996 г. Векселедержателю были переданы простые векселя согласно договорам № 03-ВГ и 04-ВГ.

В соответствии с п. 1 постановления Пленума Верховного Суда РФ и Пленума ВАС РФ № 33/14 «О некоторых вопросах практики рассмотрения споров, связанных с обращением векселей» вексельные сделки регулируются не только нормами специального вексельного законодательства, но также общими нормами гражданского законодательства о сделках и обязательствах, в частности ст. 414 ГК РФ о прекращении обязательства новацией. Пунктом 26 постановления также предусмотрено, что обязательство, вытекающее из векселя, может быть прекращено по иным основаниям, предусмотренным главой 26 Кодекса, а не только уплатой суммы вексельного долга. Поскольку, исходя из этого, срок оплаты кредиторской задолженности был установлен не ранее 1 января 2005 г., суд пришел к обоснованному выводу о том, что сумма кредиторской задолженности не должна включаться в состав внереализационных доходов истца за проверяемый период.

При таких обстоятельствах оснований к отмене судебных актов не имелось⁴⁶.

Инспекция МНС России обратилась в Арбитражный суд города Москвы с иском к Закрытому акционерному обществу «Подъем Холдинг» о взыскании 320 936 руб. 18 коп. штрафных санкций в со-⁴⁶ ФАС МО. — Дело КА-А40/2801 -01.

79

ответствии со ст. 122 Налогового кодекса Российской Федерации за неполную уплату в бюджет налога на добавленную стоимость, налога на прибыль, налога на пользователей автомобильных дорог, налога на содержание жилищного фонда и объектов социально-культурной сферы, налога на рекламу на основании решения Инспекции от 17 декабря 2002 г. № 977 по актам выездной налоговой проверки от 30 сентября 2002 г. № 672 и от 6 ноября 2002 г. № 1125 за период с 1 января 1999 г. по 26 августа 2002 г.

Решением от 2 июня 2003 г., оставленным без изменения постановлением апелляционной инстанции от 25 августа 2003 г., Арбитражный суд г. Москвы удовлетворил иски Инспекции, поскольку налогоплательщиком не представлено надлежащих доказательств оплаты поставленной продукции.

Законность и обоснованность судебных актов проверена в порядке ст. 284 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации в связи с кассационной жалобой Общества, в которой оно ссылается на наличие смягчающих ответственность обстоятельств.

Проверкой в суде кассационной инстанции установлено, что судебные акты подлежат отмене, а дело — передаче на новое рассмотрение в первую инстанцию суда по следующим основаниям.

Согласно п. 4 ст. 112 НК РФ обстоятельства, смягчающие или отягчающие ответственность за совершение налогового правонарушения, устанавливаются судом и учитываются им при наложении санкций за налоговые правонарушения в порядке, установленном ст. 114 настоящего Кодекса.

Судом первой инстанции без ссылки на доказательства сделан вывод о том, что смягчающих или отягчающих ответственность обстоятельств не установлено.

Апелляционная инстанция пришла к выводу о том, что признание за организацией в порядке уголовного судопроизводства отсутствия состава налогового преступления не исключает факта совершения этой же организацией налогового правонарушения.

При новом рассмотрении дела суду необходимо в соответствии с п. 4 ст. 112 НК РФ дать оценку доводу Общества о том, что Следственным отделом по ВАО УФСНП РФ по г. Москве уголовное дело, возбужденное 3 апреля 2003 г. в отношении руководства Общества по ст. 199 Уголовного кодекса Российской Федерации, прекращено в связи с отсутствием в действиях должностных лиц Общества состава налогового преступления, поскольку денежные средства в сумме 3 млн руб., уплаченные за вексель, были право-

80

мерно включены как расходы Общества для исчисления налогооблагаемой базы.

Согласно ч. 1 ст. 168 АПК РФ при принятии решения арбитражный суд оценивает доказательства и

доводы, приведенные лицами, участвующими в деле, в обоснование своих требований и возражений. В соответствии с п. 3 ч. 1 ст. 287 АПК РФ по результатам рассмотрения кассационной жалобы арбитражный суд кассационной инстанции вправе отменить или изменить решение суда первой инстанции и (или) постановление суда апелляционной инстанции и направить дело на новое рассмотрение, если выводы, содержащиеся в обжалуемых решении, постановлении, не соответствуют установленным по делу фактическим обстоятельствам или имеющимся в деле доказательствам. Поскольку в материалах дела отсутствуют копии акта приема-передачи векселей от 14 декабря 1999 г., реестра векселей, доверенности от 14 декабря 1999 г. № 1412999, простого векселя № 7969 серии ВС № 0630371 номиналом 3 000000 руб., которые признаны судом недостоверными доказательствами, суд кассационной инстанции лишен возможности проверить довод Общества о том, что выводы, содержащиеся в судебных актах о недостоверности данных документов, не соответствуют указанным доказательствам, так как спорный вексель содержит бланковый индоссамент, в то время как суд пришел к противоположному выводу.

При новом разрешении спора суду необходимо приобщить к делу доказательства, на которые суд ссылается при установлении обстоятельств по делу, решив при необходимости вопрос об истребовании материалов уголовного дела.

Суд кассационной инстанции при этом исходит из того, что судом первой и апелляционной инстанций неправильно применено Положение о переводном и простом векселе, согласно ст. 77 которого к простому векселю применяются, поскольку они не являются несовместимыми с природой этого документа, постановления, относящиеся к переводному векселю и касающиеся индоссамента (ст. 11-20).

Одновременно суду при новом рассмотрении дела следует дать оценку утверждению Общества о пропуске Инспекцией 6-месячного срока давности, установленного ст. 115 НК РФ⁴⁷.

Об облигациях. Акционерный коммерческий банк «Совфинт-рейд» обратился в Арбитражный суд г. Москвы с иском к налоговой

⁴⁷ ФАС МО. — Дело № КА-А40/9571 -03.

81

инспекции о признании недействительным ее постановления от 30 июня 1999 г. № 1/11-113ДСП о привлечении к налоговой ответственности за грубое нарушение правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения в виде штрафа в размере 15 000 руб., за нарушение правил составления налоговой декларации в размере 10 000 руб., за неуплату сумм налогов в результате занижения налогооблагаемой базы в размере 20% от неуплаченных сумм налога — 530 116 руб. по акту от 15 июня 1999 г. № 1/11-113ДСПа выездной налоговой проверки за период февраль-март 1999 г.

Решением от 26 августа 1999 г. Арбитражный суд удовлетворил требования банка, исчислившего налог на прибыль от реализации ценных бумаг как разницу между ценой реализации и ценой приобретения с учетом оплаты услуг по их приобретению и реализации. В апелляционной инстанции решение суда не проверялось. Законность и обоснованность решения суда проверены в связи с кассационной жалобой инспекции МНС России, в которой налоговый орган ссылается на то, что у истца как первого владельца новых ГКО и ОФЗ отсутствует разница между полученным и уплаченным купонным доходом.

Как усматривалось из материалов дела и установлено судом первой инстанции, имевшиеся у истца государственные краткосрочные бескупонные облигации и облигации федеральных займов с постоянным и переменным купонным доходом со сроками погашения до 31 декабря 1999 г., выпущенные в обращение до 17 августа 1998 г., заменены на вновь выпускаемые обязательства в соответствии с распоряжением Правительства РФ от 12 декабря 1998 г. № 1787-р «О новации по государственным ценным бумагам».

Согласно п. 6 Указаний ЦБ РФ от 5 февраля 1999 г. № 497-У «О порядке бухгалтерского учета операций замены ГКО/ОФЗ при новации государственных ценных бумаг, проводимой в соответствии с распоряжением Правительства РФ от 12 декабря 1998 г. № 1787-р» кредитные организации учитывают новые облигации на балансовом счете 50103 по цене их приобретения (за вычетом накопленного купонного дохода, рассчитанного на дату приобретения новых облигаций). Исходя из этого, нельзя признать обоснованным утверждение Инспекции о том, что у банка в описываемой ситуации не образовалось накопленного купонного дохода. Банк при этом ссылался на ст. 414 ГК РФ, в соответствии с которой обязательство прекращается соглашением сторон о замене первоначального обязательства, существовавшего между ними, другим обязательством между теми же лицами, предусматривающим иной предмет или способ ис-

82

полнения (новация). Новация прекращает дополнительные обязательства, связанные с первоначальным, если иное не предусмотрено соглашением сторон.

Правительство РФ, издав распоряжение «О новации по государственным ценным бумагам», тем самым изменило способ исполнения своих обязательств по выплате денежных средств по облигациям путем выпуска, в том числе, ОФЗ-ФД и ОФЗ-ПД с более длительными сроками обращения и уменьшенной суммой новых обязательств. При этом в п. 1 приложения к указанному распоряжению Правительство РФ предусмотрело, что по облигациям федеральных займов с постоянным и переменным купонным доходом в дисконтируемую величину номинальной стоимости ОФЗ включаются суммы невыплаченных купонных доходов. Кроме того, суд кассационной инстанции исходил из того, что сложившиеся между Правительством РФ и банком правоотношения не являются гражданско-правовыми, основанными на равенстве сторон в обязательстве, как того требует п. 1 ст. 2 ГК РФ, и в силу п. 3 ст. 2 ГК РФ к этим правоотношениям гражданское законодательство не применяется. Таким образом, при подсчете налогооблагаемого дохода банка в виде купона по ОФЗ в феврале-марте 1999 г. необходимо руководствоваться совместным письмом Банка России № 408, Минфина России № 10, Госналогслужбы РФ № ВЕ-6-05/103 от 4 февраля 1997 г. «О применении статей 2, 9 и 10 Закона Российской Федерации «О налоге на прибыль предприятий и организаций» при совершении операций с государственными ценными бумагами», в соответствии с п. 2 «б» которого при расчете налогооблагаемой базы валовая прибыль уменьшается на доходы, полученные в виде части суммы накопленного купонного дохода, рассчитываемого как разница между накопленным купонным доходом, полученным при продаже облигаций (либо погашении купона), и накопленным купонным доходом, уплаченным при их приобретении.

При таких обстоятельствах оснований к отмене решения не имелось⁴⁸.

О кредитном договоре. Общество с ограниченной ответственностью обратилось в Арбитражный суд г. Москвы с иском к налоговой инспекции о признании недействительным ее постановления о взыскании суммы неуплаченного в 1996 г. налога, пени за задержку уплаты налога, штрафа в размере 20% от неуплаченной суммы налога по акту выездной налоговой проверки от 9 августа 1999 г.

⁴⁸ ФАС МО. — Дело КА-А40/3639-99.

83

В апелляционной инстанции решение суда не проверялось. Законность и обоснованность решения суда проверены в связи с кассационной жалобой налоговой инспекции, в которой налоговый орган утверждал, что расходы по уплате процентов по кредитному договору не связаны с приобретением Обществом векселя.

Как усматривалось из материалов дела и установлено судом первой инстанции, истцом и коммерческим банком заключен кредитный договор от 18 марта 1996 г. № 411, в соответствии с п. 2 которого цель использования заемщиком кредитных ресурсов — краткосрочные финансовые вложения (размещение средств в банках в виде вложений на депозиты, приобретение векселей). В тот же день этими же сторонами заключен договор № 361 на приобретение векселя коммерческого банка.

Актом налоговой проверки установлено, что налогоплательщик отнес на уменьшение налогооблагаемой прибыли проценты за пользование кредитом по договору № 417.

Согласно п. 2 ст. 2 Закона РФ «О налоге на прибыль предприятий и организаций» валовая прибыль представляет собой сумму прибыли (убытка) от реализации продукции (работ, услуг), основных фондов, иного имущества предприятия и доходов от внереализационных операций, уменьшенных на сумму расходов по этим операциям. Полученный Обществом доход — вексельные проценты в размере 392 481 835 неденом. руб. — связан с операцией по приобретению векселя, а не с операцией по получению Обществом кредита по кредитному договору № 417, поэтому нельзя признать обоснованным вывод суда о том, что расходы Общества по уплате процентов по данному кредитному договору связаны с получением доходов по векселю.

Налоговое законодательство не ставит включение доходов и расходов от операций с ценными бумагами в налогооблагаемую базу в зависимости от получения денежных средств на эти операции от банка — векселедателя. Более того, п. 2 «с» Положения о составе затрат связывает возможность включения затрат на оплату процентов по полученным кредитам банков лишь с реализацией продукции (работ, услуг), а не с внереализационными операциями по покупке векселей.

При таких обстоятельствах решение суда следовало отменить, отклонив иски требования истца⁴⁹.

Налоговая инспекция обратилась в Арбитражный суд Московской области с иском о взыскании с ОАО 57 719 руб. штрафных сан-

⁴⁹ ФАС МО. — Дело КА-А40/4736-99.

84

кции за неуплату сумм налогов в соответствии с п. 1 ст. 122 НК РФ. Одновременно Обществом заявлено встречное иски требование о признании недействительными постановлений налогового органа в отношении налога на прибыль.

Решением от 2 марта 2000 г., оставленным без изменения постановлением апелляционной инстанции от 24 мая 2000 г., Арбитражный суд удовлетворил требования Инспекции как подтвержденные

материалами дела, отклонив встречное исковое требование, поскольку налогоплательщик неправомерно отнес на себестоимость проценты по кредитам банка, полученным в виде векселей. Законность и обоснованность судебных актов проверены в связи с кассационной жалобой ОАО, в которой последнее ссылается на неправильное применение судом норм гражданского законодательства.

Согласно подп. «с» п. 2 Положения о составе затрат в себестоимость продукции (работ, услуг) включаются затраты на оплату процентов по полученным кредитам банков. Как усматривалось из материалов дела и установлено судом апелляционной инстанции, Обществом (заемщиком) и АКБ заключен кредитный договор от 23 июня 1997 г. № КЮ-13/002/97 об открытии вексельной кредитной линии с выдачей отдельных ссуд простыми векселями АКБ, проценты по которому отнесены ОАО на себестоимость продукции как по полученному кредиту банка. Между тем в соответствии со ст. 819 ГК РФ по кредитному договору банк обязуется предоставить заемщику денежные средства, а не иные вещи, в том числе и вексе-ли, как полагало ОАО.

Суд пришел к обоснованному выводу, что сумма процентов, выплаченная ОАО по договору № КЮ-13/002/97, не относится к оплате процентов по полученным кредитам банка и поэтому не может быть включена в себестоимость продукции на основании подп. «с» п. 2 Положения о составе затрат. Налогоплательщик ссылался на то, что гражданским законодательством не запрещена выдача вексельного кредита. Однако указанное обстоятельство налоговым органом не оспаривалось. Включение же в себестоимость процентов по вексельному кредиту налоговым законодательством не предусмотрено. Налогоплательщик ссылался при этом на неясность законодательства, которая должна быть истолкована в его пользу. Между тем приведенные нормы гражданского и налогового законодательства содержат ясное указание на то, что в себестоимость продукции (работ, услуг) включаются затраты на оплату процентов по полученным в денежном выражении кредитам банков.

85

Налогоплательщик ссылался также на то, что выполнял разъяснения Минфина России. Однако из текста подп. 3 п. 1 ст. 111 НК РФ следует, что такие разъяснения должны быть даны компетентным органом конкретному налогоплательщику и относиться к конкретному налоговому периоду, в то время как имеющиеся в деле письма Минфина России адресованы неизвестному налогоплательщику, источник их публикации не указан, налоговые периоды не определены. Одновременно действие данных писем, не зарегистрированных Минюстом России, не может быть распространено на неопределенное число налогоплательщиков.

При таких обстоятельствах ссылка Общества на указанные письма судом не принята во внимание. Оснований к отмене судебных актов не имелось⁵⁰.

О банковском счете и банковских операциях. Инспекция МНС России обратилась в Арбитражный суд г. Москвы с иском к ОАО «Московский акционерный коммерческий банк» о взыскании 10 000 руб. штрафа за открытие банком счета организации без предъявления свидетельства о постановке на учет в налоговом органе в соответствии с п. 1 ст. 132 НК РФ.

Решением от 26 мая 2000 г. Арбитражный суд отклонил исковые требования истца, поскольку фактически произошло изменение номера счета в связи с реорганизацией в рамках одного юридического лица в результате закрытия Гагаринского филиала банка. В апелляционной инстанции решение суда не проверялось. Законность и обоснованность решения суда проверены в связи с кассационной жалобой инспекции, в которой последняя ссылалась на неправильное применение судом норм гражданского законодательства, регулирующих договор банковского счета.

В пункте 2 ст. 11 НК РФ содержатся понятия, используемые в настоящем Кодексе, в том числе счета (счет) — расчетные (текущие) и иные счета в банках, открытые на основании договора банковского счета, на которые зачисляются и с которых могут расходоваться денежные средства организаций и индивидуальных предпринимателей. Таким образом, налоговое законодательство, применяя понятие «счет», подразумевает наличие договора банковского счета.

Как усматривалось из материалов дела, между банком и ЗАО «Жи-лищный капитал» взамен ранее действовавшего договора банковского счета от 5 января 1997 г. был заключен новый договор банковского счета от 21 января 2000 г. В связи с этим нельзя признать обоснован-

⁵⁰ ФАС МО. — Дело КА-А40/3277-00.

86

ным вывод суда о том, что фактически произошло изменение номера счета в рамках действовавшего договора от 5 января 1997 г. Поскольку банк, заключая договор банковского счета от 21 января 2000 г. и открывая тем самым новый счет ЗАО «Жилищный капитал», осуществил данное действие без предъявления свидетельства о постановке на налоговый учет, налоговый орган правомерно применил к банку ответственность, предусмотренную п. 1 ст. 132 НК РФ.

При таких обстоятельствах решение суда следовало отменить, удовлетворив требования истца⁵¹.

Налоговая инспекция обратилась в Арбитражный суд г. Москвы с иском к ОАО «Банк «Российский

кредит» о¹ взыскании 4368 руб. 32 коп., составляющих сумму неперечисленного по указанию налогоплательщика налога на добавленную стоимость и процентов за пользование чужими денежными средствами в соответствии со ст. 395 ГК РФ.

Решением от 17 мая 1999 г. Арбитражный суд удовлетворил иски налогового органа в размере неперечисленного налога, сумма которого была списана банком с расчетного счета налогоплательщика, однако не перечислена банком в доход бюджета. В остальной части иска отказано, поскольку на отношения сторон по делу не распространяется действие гражданского законодательства. В апелляционной инстанции решение суда не проверялось. Законность и обоснованность названного судебного акта проверена в связи с кассационной жалобой инспекции, в которой налоговый орган настаивает на применении норм гражданского законодательства к спорным правоотношениям. Инспекция ссылалась на то, что банк не состоит на налоговом учете в данной налоговой инспекции, поэтому их правоотношения не носят характера административных. Между тем право налогового органа требовать исполнения обязанности банка по реальному перечислению налога в бюджет основывается на ст. 60 НК РФ, регулирующей налоговые правоотношения, которые носят характер административных в силу закона, независимо от того, состоит ли банк на налоговом учете Инспекции. При таких обстоятельствах судом правомерно к взаимоотношениям сторон не применены нормы гражданского законодательства и установленная им ответственность, и оснований к отмене решения не имелось

⁵² ФАС МО. — Дело КА-А40/3531 -00.

⁵² ФАС МО. — Дело КА-А40/2603-99.

87

ЗАО «Конверсбанк» обратилось в Арбитражный суд г. Москвы с иском к налоговой инспекции о признании недействительным ее постановления от 5 апреля 1999 г. № 6 о привлечении к ответственности в виде взыскания штрафа за нарушение правил учета доходов, расходов и объектов налогообложения в размере 10% от неуплаченного налога на прибыль, штрафов в размере 20% от сумм неуплаченных налогов на прибыль и НДС, штрафов за нарушение правил составления налоговых деклараций по п. 2.6.1, 2.7.2 акта документальной проверки за 1995-1997 гг. от 25 февраля 1999 г. № 14-12/6.

Решением от 3 июня 1999 г. Арбитражный суд удовлетворил иски, поскольку переоценка активов банка в иностранной валюте, равных по величине уставному фонду, сформированному за счет средств акционеров в валюте, не подлежит обложению налогом на прибыль, а налоговый орган не подтвердил факт реального осуществления истцом посреднических услуг, подлежащих обложению НДС. В апелляционной инстанции решение суда не проверялось. Законность и обоснованность решения проверены в связи с кассационной жалобой инспекции, в которой ответчик определяет переоценку уставного фонда как внереализационную операцию, а также ссылается на неисследованность судом доказательств, касающихся осуществления банком посреднической деятельности.

Согласно п. 57 Положения об особенностях определения налогооблагаемой базы для уплаты налога на прибыль банками и другими кредитными учреждениями непосредственно на финансовые результаты деятельности банков относятся положительные курсовые разницы по операциям банка в иностранной валюте, включая нереализованные положительные курсовые разницы по открытой валютной позиции. Понятие банковской операции дано в ст. 5 Федерального закона «О банках и банковской деятельности», которое охватывает сделки кредитной организации, а не любые внутрихозяйственные операции, к которым относится и переоценка собственных активов банка.

Таким образом, нельзя признать обоснованным довод ответчика о том, что подобная переоценка является внереализационной банковской операцией, исчерпывающий перечень которых содержится в ст. 5 названного Закона, что подтверждается п. 9 Обзора практики применения арбитражными судами законодательства, регулирующего особенности налогообложения банков.

При таких обстоятельствах не имелось оснований к отмене решения суда, принятого в отношении п. 2.6.1 акта налоговой провер-

88

ки. Решение суда, вынесенное относительно п. 2.7.2 означенного акта, также следовало оставить без изменения по следующим основаниям. Согласно п. 1 «е» ст. 5 Закона РФ «О налоге на добавленную стоимость» от налога на добавленную стоимость освобождаются банковские операции, за исключением операций по инкассации. Аналогичная норма содержится в подп. 3 п. 3 ст. 149 НК РФ. Актом налоговой проверки установлено, что в 1996 г. ЗАО проводило операции по купле-продаже иностранной валюты на бирже по поручению клиентов банка, что соответствует п.

6 ст. 5 Федерального закона «О банках и банковской деятельности» и входит в перечень банковских операций и других сделок кредитной организации.

В связи с этим данная банковская операция подлежит освобождению от НДС, и именно как на банковскую операцию на нее не может быть распространено действие п. 1 ст. 5 Закона РФ «О налоге на добавленную стоимость», регулирующего налогообложение операций, связанных с обращением валюты, денег, банкнот, ценных бумаг в сфере деятельности вообще всех предприятий и организаций⁵³.

Закрытое акционерное общество «Эдьюкейшн Фест» обратилось в Арбитражный суд г. Москвы с заявлением о признании недействительным решения Инспекции МНС России № 03-02-23/36 от 12 ноября 2002 г. о привлечении к налоговой ответственности на основании п. 1 ст. 122 Налогового кодекса Российской Федерации за неуплату налога с продаж, о взыскании налога с продаж, пени за несвоевременную уплату налога по материалам камеральной проверки за июль, август 2002 г. Решением от 25 декабря 2002 г., оставленным без изменения постановлением апелляционной инстанции от 14 апреля 2003 г., заявление Общества удовлетворено, поскольку налогоплательщик не осуществлял расчеты с применением наличных денежных средств.

Законность и обоснованность судебных актов проверена в порядке ст. 284 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации в связи с кассационной жалобой Инспекции МНС России, в которой налоговый орган считает, что произведенные банковские операции являются расчетами с применением наличных денежных средств.

Существо спора заключается в том, подлежат или не подлежат отнесению к объекту обложения налогом с продаж суммы, полученные в оплату услуг от физических лиц через банк.

⁵³ ФАС МО. — Дело КА-А40/2817-99.

89

—

Объектом налогообложения согласно ст. 349 Налогового кодекса РФ признаются операции по реализации физическим лицам товаров (работ, услуг) на территории субъекта Российской Федерации. Операции по реализации товаров (работ, услуг) признаются объектом налогообложения в том случае, если такая реализация осуществляется за наличный расчет, а также с использованием расчетных или кредитных банковских карт.

В законодательстве о налогах и сборах отсутствует определение понятия «наличный расчет».

Согласно п. 1 ст. 11 Налогового кодекса РФ институты, понятия и термины гражданского, семейного и других отраслей законодательства Российской Федерации, используемые в настоящем Кодексе, применяются в том значении, в каком они используются в этих отраслях законодательства, если иное не предусмотрено настоящим Кодексом.

В соответствии с п. 3 ст. 861 ГК РФ безналичные расчеты производятся через банки, иные кредитные организации (далее — банки), в которых открыты соответствующие счета, если иное не вытекает из закона и не обусловлено используемой формой расчетов.

Формы безналичных расчетов определены ст. 862 ГК РФ, при осуществлении безналичных расчетов допускаются расчеты платежными поручениями, по аккредитиву, чеками, расчеты по инкассо, а также расчеты в иных формах, предусмотренных законом, установленными в соответствии с ним банковскими правилами и применяемыми в банковской практике обычаями делового оборота.

Поскольку спорные платежи осуществлялись приобретателями услуг Общества путем передачи наличных денежных средств банку с поручением последнему перечислить соответствующие суммы на счет Общества без открытия банковских счетов плательщиков и на счет Общества данные платежи поступали в виде записи по счетам в безналичной форме, суд был вправе руководствоваться положениями параграфа 2 «Расчеты платежными поручениями» гл. 46 ГК РФ. В соответствии с п. 2 ст. 863 ГК РФ правила настоящего параграфа применяются к отношениям, связанным с перечислением денежных средств через банк лицом, не имеющим счет в данном банке, если иное не предусмотрено законом, установленными в соответствии с ним банковскими правилами или не вытекает из существа этих отношений.

Суд правильно истолковал норму права, указав, что само по себе установление порядка, при котором банки вправе осуществлять кассовое обслуживание физических лиц, не влияет на характер расчетов, осуществляемых физическими лицами, и не делает их налич-

90

ными, с учетом того, что на счет ЗАО «Эдьюкейшн Фест» денежные средства поступали в безналичном порядке со счета банка.

Ссылка Налоговой инспекции в обоснование своей позиции на Письмо Центробанка РФ от 23 ноября 1998 г. № 327-Т «О переводах денежных средств по поручению физических лиц без открытия банковских счетов» проверена судом, ей дана надлежащая правовая оценка. В письме установлено, что кредитные организации (за исключением небанковских кредитных организаций — организаций инкассации) вправе осуществлять операции по переводам денежных средств по поручению физических лиц без открытия банковских счетов на основании выданных Банком России лицензий, предусматривающих в числе разрешенных банковских операций операцию по кассовому обслуживанию физических и/или юридических лиц. Не следует из содержания письма, что данные операции являются наличной формой расчетов и, следовательно, облагаются налогом с продаж.

В связи с этим несмотря на неправильную ссылку в постановлении апелляционной инстанции на письмо директора департамента Центробанка РФ от 4 января 2003 г. № 17-44/1, составленное в ответ на корреспонденцию, соответствующий вывод суда следует признать обоснованным.

Кроме того, суд кассационной инстанции в данной правовой ситуации считает возможным применить п. 7 ст. 3 НК РФ, согласно которому все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика (плательщика сборов).

При таких обстоятельствах оснований для отмены обжалуемых судебных актов не имеется.

Вместе с тем является необоснованным утверждение Общества о том, что решением от 15 декабря 2002 г., постановлением апелляционной инстанции от 4 марта 2003 г. по делу № А40-41619/02-117-570 Арбитражного суда г. Москвы, постановлением Федерального арбитражного суда Московского округа от 1 июля 2003 г. № КА-А40/4241-03 констатирована аналогичная правовая позиция, поскольку из текста постановления ФАС МО следует, что спорные платежи осуществлялись в форме платежных поручений, в то время как по настоящему делу платежи поступали в виде записи по счетам в безналичной форме⁵⁴.

О значении банковских операций при экспорте товаров (работ, услуг). Одним из наиболее часто встречающихся в кассационных жалобах налоговых органов доводов, направленных на отмену судебных ак-

⁵⁴ФАС МО. — Дело КА-А40/4518-03.

тов по делам, связанным с возмещением экспортного НДС, является довод о нарушении экспортерами порядка расчетов с иностранными покупателями через обслуживающие их банки.

Акционерное общество открытого типа обратилось в Арбитражный суд г. Москвы с иском к Инспекции МНС России. С учетом изменения исковых требований, об обязанности возместить налог на добавленную стоимость по экспортированным товарам за апрель, июль, ноябрь 2000 г., февраль, март, апрель 2001 г. в сумме 4 143 522 руб.

Решением от 16 января 2002 г., оставленным без изменения постановлением от 1 апреля 2002 г. апелляционной инстанции, Арбитражный суд г. Москвы удовлетворил исковые требования Общества, подтвердившего право на льготное налогообложение.

Законность и обоснованность судебных актов проверена в связи с кассационной жалобой Инспекции МНС России, в которой она ссылается на нарушение налогоплательщиком требований законодательства, регулирующего осуществление валютного контроля.

Суд первой и апелляционной инстанций, отвергая названный довод Инспекции, ссылается на п. 22 Инструкции Госналогслужбы России от 11 октября 1995 г. № 39 «О порядке исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость» и ст. 164, 165, 176 НК РФ.

Между тем и в п. 22 Инструкции, и в подп. 2 п. 1 ст. 165 Кодекса содержится требование о предоставлении для обоснования льгот по налогообложению экспортируемых товаров выписки банка, подтверждающей фактическое поступление выручки от иностранного лица-покупателя указанных товаров на счет налогоплательщика в российском банке.

Порядок проведения платежей нерезидентов за продаваемые резидентами товары в валюте Российской Федерации регулируется не п. 22 Инструкции Госналогслужбы России от 11 октября 1995 г. № 39 и Налоговым кодексом РФ, как полагает суд первой и апелляционной инстанций, а Инструкциями Центрального банка РФ от 16 июля 1993 г. № 16 «О порядке открытия и ведения уполномоченными банками счетов нерезидентов в валюте Российской Федерации» (п. 1.1 Раздела 11) и от 12 октября 2000 г. № 93-И «О порядке открытия уполномоченными банками банковских счетов нерезидентов в валюте Российской Федерации и проведения операций по этим счетам» (п. 1.2.1, 1.2.2, приложение I). В настоящее время действует инструкция ЦБ РФ от 12 октября 2000 г. № 93-И.

Поскольку судом не дана оценка доводу ответчика об отсутствии внешнего источника поступления выручки от иностранного покупателя с соблюдением требований названных нормативных право-

вых актов при условии открытия счетов типа «Т», «К», «Н» в уполномоченных банках, судебные акты следует отменить, дело — передать на новое рассмотрение в первую инстанцию суда⁵³.

Инспекция МНС России обратилась в Арбитражный суд г. Москвы с иском к ООО «Митге», с учетом изменения исковых требований, о взыскании суммы налога на добавленную стоимость в размере 2 705 242 руб., неосновательно приобретенных за счет федерального бюджета.

Решением от 21 декабря 2001 г., оставленным без изменения постановлением апелляционной инстанции от 28 февраля 2002 г., Арбитражный суд г. Москвы отказал в иске, признавая подтвержденными материалами дела факт возмещения Инспекцией на основании заявления от 24 мая 1999 г. № 17/0599 из бюджета суммы излишне уплаченного НДС в порядке ст. 78 НК РФ в размере 2 685 394 руб. — по возврату на счет налогоплательщика, 19 848 руб. — в счет причитающегося налога на прибыль в федеральный бюджет.

Законность и обоснованность судебных актов проверена в связи с кассационной жалобой Инспекции МНС России, в которой она ссылается на то, что спорная сумма, возмещенная Обществу из бюджета, в соответствии с п. 11 ст. 7 Федерального закона «О налоговых органах Российской Федерации» является неосновательно приобретенной налогоплательщиком в результате его незаконных действий, вызвавшихся в отсутствие подтвержденной фактической уплаты налога поставщикам ООО «Метинвест» и ООО «Розанна».

Кассационная инстанция, изучив материалы дела, полагает, что обжалуемые судебные акты подлежат отмене с передачей дела на новое рассмотрение в суд первой инстанции по следующим основаниям. Из материалов дела следует, что Инспекцией была проведена выездная налоговая проверка Общества по соблюдению налогового законодательства за 1998 г. и 1 квартал 1999 г., в ходе которой был составлен акт от 21 мая 1999 г. № 02-12/063. Согласно п. 2.5.3 указанного акта проверка суммы НДС в размере 2 705 242 руб., подлежащая возмещению из бюджета как излишне уплаченная, указана в размере 3 262 635 руб. за минусом 557 393 руб. как необоснованно завышенных и не входящих в сумму зачета в связи с неподтверждением экспортной льготы по ним.

На основании указанного акта проверки инспекцией вынесено решение от 31 мая 1999 г. № 37, подтверждающее включение 2 705 242 руб. в сумму, подлежащую вычету в порядке ст. 78 НК РФ.

⁵⁵ ФАС МО. — Дело КА-А40/3591 -02.

93

На основании заявления ООО «Митге» от 24 мая 1999 г. по заключениям Инспекции № 932, 937—941 Обществу возмещен НДС, уплаченный поставщикам ООО «Метинвест» и ООО «Розанна», в сумме 2 705 242 руб.

В то же время в письме от 10 декабря 2001 г. № 14-14-Н/56714 УМНС России по г. Москве сообщается об отмене в порядке ст. 9 Закона о налоговых органах решения И МНС РФ № 37 в части подтверждения обоснованности заявления к зачету (возмещению) из федерального бюджета суммы НДС по экспортным операциям по итогам первого квартала 1999 г. в размере 2 705 242 руб. на основании нарушения подп. «а», п. 1 ст. 5 Закона о налоге на добавленную стоимость.

В соответствии со ст. 87 НК РФ в порядке контроля за деятельностью налогового органа вышестоящим налоговым органом на основании мотивированного постановления этого органа с соблюдением требований указанной статьи проводится повторная выездная проверка.

Подтверждение проведения выездной налоговой проверки И МНС РФ на основании мотивированного постановления УМНС России по г. Москве в материалах дела отсутствует.

При новом рассмотрении дела суду следует истребовать и оценить доказательства, связанные с соблюдением порядка отмены вышестоящим налоговым органом решения истца для подтверждения своего вывода о том, что ответчик имел законные основания в виде решения инспекции МНС № 6 от 31 мая 1999 г. № 37 для возмещения НДС из бюджета.

Инспекция опровергает факт уплаты НДС указанным поставщикам в связи с тем, что данных поставщиков и счетов, на которые перечислялись суммы НДС за поставленную продукцию, не существует. В подтверждение указанных обстоятельств истец ссылается на письмо МРП от 29 января 2001 г. № МРП/1-3984 о том, что государственная регистрация ООО «Метинвест» не производилась, и на письма АКБ «Нефтехимбанк» от 19 июля 1999 г. № 1/1458, от 27 марта 2001 г. об отсутствии у ООО «Розанна» расчетных счетов в данном банке. Также на основании п. Зинструкции ЦБ РФ от 16 июля 1993 г. № 16 истец ссылается на ненадлежащее перечисление указанных денежных средств в валюте Российской Федерации в банк поставщика — АБ «Аугуста Банк» (банк Багамских островов), являющийся банком-нерезидентом.

В соответствии с п. 2 ст. 7 Закона о налоге на добавленную стоимость сумма НДС, подлежащая внесению в бюджет, определяется как разница между суммами налога, полученными от покупателей

за реализованные им товары (работы, услуги), и суммами налога, фактически уплаченными поставщикам за материальные ресурсы (работы, услуги).

Согласно ст. 316 ГК РФ исполнение должно быть произведено подснежному обязательству в месте нахождения юридического лица в момент возникновения обязательства.

В соответствии с п. 3 постановления Пленума ВАС РФ от 19 апреля 1999 г. № 5 «О некоторых вопросах практики рассмотрения споров, связанных с заключением, исполнением и расторжением договоров банковского счета» при разрешении споров следует принимать во внимание, что обязательство банка плательщика перед клиентом по платежному поручению считается исполненным в момент надлежащего зачисления соответствующей денежной суммы на счет банка получателя, если договором банковского счета клиента и банка плательщика не предусмотрено иное.

Следовательно, местом исполнения денежного обязательства ООО «Митте» перед своими поставщиками будет считаться место нахождения банков, обслуживающих этих поставщиков.

При новом разрешении спора суду следует установить банковские реквизиты поставщиков Общества, указанные в договорах поставки, и истребовать выписки из корреспондентских счетов банков, обслуживающих поставщиков.

Ссылка Общества на постановление Конституционного Суда РФ от 20 февраля 2001 г. № 3-П о проверке конституционности п. 2 ст. 7 Федерального закона «О налоге на добавленную стоимость» не принимается судом во внимание, так как указанным постановлением определяется порядок исчисления и уплаты суммы НДС, подлежащей внесению в бюджет, по товарам, расчеты по которым производятся без фактического движения денежных средств (зачет встречных требований, бартерные операции).

Только при использовании всех гражданско-правовых способов реализации товара и обусловленных этими способами форм фактической уплаты поставщикам сумм налога у налогоплательщика возникает право на возмещение уплаченного налога за счет средств федерального бюджета.

Суд кассационной инстанции не принимает во внимание ссылки Общества на наличие между ним и поставщиками налоговых правоотношений, поскольку на основании п. 2 определения Конституционного Суда РФ от 25 июля 2001 г. № 138-О отношения, возникающие между налогоплательщиками и кредитными учреждениями при исполнении последними платежных поручений на списание налоговых платежей, являются налоговыми правоотношениями.

95

Отношения же банка и его клиента, вытекающие из договора банковского счета и основанные на принципе разумности и добросовестности, являются гражданскими правоотношениями.

Ссылка Инспекции на письмо Московской регистрационной Палаты об отсутствии регистрации ООО «Метинвест» судом не принимается во внимание как не основанная на нормах гражданского и налогового законодательства. Факт регистрации юридического лица или отсутствие такого факта не может считаться доказательством ненадлежащего исполнения покупателем своей обязанности по перечислению поставщикам НДС и также являться доказательством неосновательно приобретенных средств за счет бюджета.

Что касается ссылки Инспекции на ненадлежащее перечисление денежных средств в валюте Российской Федерации в банки-нерезиденты, то указанные факты могут быть признаны нарушениями банковского, а не налогового законодательства⁵⁶.

Другие виды обязательств

О комиссии. Открытое акционерное общество «Сиданко» (далее — ОАО) обратилось в Арбитражный суд г. Москвы с иском к налоговой инспекции о признании недействительным постановления от 8 июня 1999 г. № 23 о взыскании налога на добавленную стоимость в сумме 250 271 195 руб. и 34 645 842 руб. пени за несвоевременную уплату налога, а также 5000 руб. штрафа за нарушение правил составления налоговой декларации, поскольку истцом была неправомерно заявлена льгота по НДС за декабрь 1998 г. и январь 1999 г.

Решением от 24 августа 1999 г. Арбитражный суд удовлетворил требования истца, признав правомерность использования им льготы по НДС. В апелляционной инстанции решение суда не проверялось. Законность и обоснованность решения суда проверены в связи с кассационной жалобой налоговой инспекции, в которой Инспекция не признает Общество экспортером, имеющим право пользования льготным налогообложением.

Как усматривалось из материалов дела и установлено судом первой инстанции, ОАО в качестве комитента заключило с ЗАО «Ин-терросимпэкс» — комиссионером (далее — ЗАО) договор комиссии от 5 октября 1998 г. № 2/018-252-0608, в соответствии с которым комитент поручает комиссионеру осуществить экспортную операцию по продаже никеля катодного и меди катодной с учетом дополне-

56 ФАС МО. — Дело КА-А40/2522-02.

96

ний к договору. ЗАО 5 октября 1998 г. заключило с фирмой «Нори-метЛгд» (Лондон) контракт №

40162617-2/98/110 (далее — контракт) купли-продажи медных и никелевых катодов, в котором, с учетом дополнений, ОАО указано в качестве комитента продавца.

Поскольку нормы ГК РФ, регулирующие отношения комиссии, не требуют заключения при этом многосторонней сделки, нельзя признать обоснованным довод ответчика о том, что перечисленные организации были обязаны подписать трехсторонний договор.

Истцом представлены в обоснование пользования льготой все документы, перечисленные в нормативных правовых актах, регулирующих порядок исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость. Само по себе представленное в суд кассационной инстанции письмо Восточно-Сибирского таможенного управления от 26 августа 1999 г. № 22-25/3398 об отсутствии в таможенных органах Восточно-Сибирского региона сведений об оформлении государственной таможенной декларации по исполнению контракта при наличии самих государственных таможенных деклараций поступления в Россию валютных средств за отгруженный товар на счет истца не лишает доказательственной силы названные документы в совокупности. В случае возбуждения уголовного дела по факту отсутствия реального экспорта и получения результатов встречной налоговой проверки ЗАО ответчик вправе обратиться в арбитражный суд по вновь открывшимся обстоятельствам.

На момент рассмотрения кассационной жалобы соответствующих материалов налоговым органом суду не представлено, поэтому его довод о том, что отклонение судом первой инстанции ходатайства Инспекции об отложении дела явилось препятствием для представления дополнительных документов, не признан обоснованным.

Налоговый орган ссылаясь на ч. 2 п. 1 ст. 990 ГК РФ, согласно которой по сделке, совершенной комиссионером с третьим лицом, приобретает права и становится обязанным комиссионер, хотя бы комитент и был назван в сделке или вступил с третьим лицом в непосредственные отношения по исполнению сделки. Указанная норма права устанавливает, что ответственность по заключенной комиссионером сделке перед третьим лицом несет сам комиссионер, а не комитент. Эта норма права не исключает таким образом действие ч. 1 этого же пункта названной статьи Кодекса, в соответствии с которой комиссионер действует по поручению комитента и за его счет.

Суд пришел к обоснованному выводу о том, что именно комитент — ОАО, по поручению и за счет которого осуществлен экспорт цветных металлов, вправе пользоваться льготой по НДС. Этот вы-

вод подтверждается также имеющимися в деле экспортными разрешениями на погрузку экспортных товаров, оформленных на имя ОАО, коносаменами, отчетом комиссионера.

Инспекция ссылаясь на то, что паспорт сделки оформлен на ЗАО, а не на ОАО.

Паспорт сделки в соответствии с п. 1 Инструкции Банка России № 19, ГТК России № 01-20/10283 от 12 октября 1993 г. «О порядке осуществления валютного контроля за поступлением в Российскую Федерацию валютной выручки от экспорта товаров». В настоящее время действует Инструкция от 13 октября 1999 г., представляющая собой документ, оформляемый в целях валютного контроля за поступлением валютных средств на счета предприятий и организаций — резидентов Российской Федерации, в данном случае — ЗАО, которое осуществляло обязательную продажу 50% иностранной валюты на внутреннем валютном рынке. Поскольку контракт оформлен от имени комиссионера ЗАО, то именно последний в силу п. 3.1 названной Инструкции обязан был оформить паспорт сделки.

То обстоятельство, что ЗАО по определению, приведенному в п. 1 Инструкции о порядке осуществления валютного контроля, считается экспортером в целях осуществления контроля за поступлением валютных средств, не отменяет действие п. 22 Инструкции «О порядке исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость», позволившего пользоваться льготой не только организации, непосредственно осуществляющей экспорт товара, но и в случае использования услуг посреднических организаций, комиссионеров и поверенных (в настоящее время п. 2 ст. 165 НК РФ). Названной Инструкцией также не может быть отменено действие ст. 990 ГК РФ, регулирующей отношения комиссии, сложившиеся между истцом и ЗАО.

При таких обстоятельствах оснований к отмене решения не имелось⁵⁷.

О простом товариществе. Налоговая инспекция обратилась в Арбитражный суд Московской области с иском к закрытому акционерному обществу о взыскании финансовых санкций от суммы доначисленного налога на прибыль за ведение учета объекта налогообложения с нарушением установленного порядка в соответствии с решением налогового органа по акту документальной проверки за период с 8 июля 1994 г. по 31 декабря 1995 г.

Инспекцией заявлены дополнительные требования о взыскании суммы налога на прибыль и пени, поскольку выставленные на их взыскание инкассовые поручения не исполнены банком. Обществом "ФАС МО. — Дело КА-А41/3778-99.

98

заявлено встречное исковое требование о признании решения инспекции недействительным.

Решением от 30 июня 1999 г. Арбитражный суд отклонил требования Инспекции, удовлетворив встречное

исковое заявление, поскольку налоговым органом не доказан факт занижения прибыли налогоплательщиком. В апелляционной инстанции решение суда не проверялось. Законность и обоснованность решения суда проверены в связи с кассационной жалобой инспекции, в которой налоговый орган ссылался на доказанность факта занижения налогооблагаемой Прибыли.

Согласно п. 6 ст. 2 Закона РФ «О налоге на прибыль предприятий и организаций» в состав доходов от внереализационных операций включаются суммы средств, полученные безвозмездно от других предприятий при отсутствии совместной деятельности. Как усматривалось из материалов дела, между Обществом и частной индивидуальной производственно-коммерческой фирмой (ЧИПКФ) «Арго» заключен договор от 28 июня 1994 г. о совместной деятельности в целях приобретения в общую долевую собственность пакета акций, составляющего 15% уставного капитала АООТ ТД «Протвино», по итогам инвестиционного конкурса. АОЗТ ТД «Мико-Протвино», являющееся правопреемником Ч ИПКФ «Арго», по соглашению от 8 августа 1994 г. уступило свои права и обязанности по договору о совместной деятельности АОЗТ ТД «Мико-Протвино».

Поскольку денежные средства получены Обществом в счет договора о совместной деятельности, они обоснованно не включены последним в состав доходов от внереализационных операций, и с них не исчислен налог на прибыль. Инспекция ссылается на неправильное отражение полученных денежных средств в бухгалтерской отчетности Общества, однако подтверждает, что денежные средства были направлены им в счет инвестиционной деятельности, поэтому суд не мог расценить факт неправильного ведения бухгалтерской отчетности сам по себе как нарушение, повлекшее занижение налогооблагаемой прибыли.

При таких обстоятельствах не имелось оснований к удовлетворению исковых требований Инспекции, в связи с чем решение суда следовало оставить без изменения⁵⁸.

Закрытое акционерное общество обратилось в Арбитражный суд г. Москвы с иском к инспекции МНС России о признании недействительным ее решения о привлечении Общества к налоговой ответственности за совершение налоговых правонарушений, предусмотренных п. 3 ст. 120 и п. 1 ст. 122 НК РФ.

⁵⁸ ФАС МО. — Дело КА-А41/2992-99.

99

Решением от 10 августа 2000 г., оставленным без изменения постановлением апелляционной инстанции от 10 октября 2000 г., Арбитражный суд удовлетворил исковые требования, поскольку поступившая Обществу денежная сумма представляет собой вклад по договору о совместной деятельности и поэтому не подлежит обложению налогом на прибыль. Законность и обоснованность судебных актов проверена в связи с кассационной жалобой инспекции МНС России, в которой налоговый орган ссылался на неверное определение судом характера спорной денежной суммы. Согласно АПК РФ арбитражный суд оценивает доказательства по своему внутреннему убеждению, основанному на всестороннем, полном и объективном исследовании имеющихся в деле доказательств. Поскольку Обществом в суд представлены доказательства наличия у него совместной деятельности, суд обоснованно пришел к выводу о необходимости учета этих доказательств при расчете налогооблагаемой базы по налогу на прибыль, хотя бы указанные документы и не были представлены налоговому органу при проведении им проверки.

Налоговый орган ссылался на то, что заключение сторонами соглашения о новации от 23 апреля 1998 г. регулируется нормами гражданского законодательства, неприменимыми к налоговым правоотношениям. Хотя это и так, однако оценка характера заключенной сделки, в частности договора о совместной деятельности, влияет на порядок обложения налогом на прибыль, что не может быть не учтено судом. Соглашение о новации договора о совместной деятельности от 27 мая 1995 г. в обязательство ЗАО по выписке и передаче обществу с ограниченной ответственностью «Войс-М» простого векселя на сумму 2 млн руб. заключено сторонами 23 апреля 1998 г. до истечения срока истребования кредиторской задолженности. Поэтому судом обоснованно не принят во внимание довод Инспекции об истечении указанного срока.

В связи с изложенным суд обоснованно не расценил поступившие Обществу 2 млн руб. в качестве безвозмездно полученных средств и не применил к налогоплательщику ответственность за неуплату с них налога на прибыль и за грубое нарушение правил учета доходов, повлекших занижение налоговой базы.

При таких обстоятельствах не имелось оснований к отмене судебных актов⁵¹.

Общество с ограниченной ответственностью «Альбатрос» (далее — ООО «Альбатрос») обратилось в Арбитражный суд Мурманска

¹ ФАС МО. — Дело КА-А40/5785-00.

100

кой области с иском о признании частично недействительным решения Инспекции Министерства Российской Федерации по налогам и сборам (далее — налоговая инспекция) от 14 июля 2000 г. № 109 о привлечении ООО «Альбатрос» к налоговой ответственности, доначислении налогов и пеней.

Решением суда от 11 апреля 2001 г. в удовлетворении исковых требований отказано.

Постановлением апелляционной инстанции от 18 икыщ,2001 г. решение суда оставлено без изменений.

В кассационной жалобе ООО «Альбатрос» просит отменить решение и постановление суда и вынести решение об удовлетворении исковых требований, указывая на то, что судами не приняты во внимание фактические вклады предприятий; задолженность ИЧП «РТМ» является нереальной для взыскания. В судебном заседании представитель ООО «Альбатрос» поддержал доводы, изложенные в кассационной жалобе.

Законность решения и постановления проверена в кассационном порядке.

Как усматривается из материалов дела, налоговая инспекция провела проверку соблюдения налогового законодательства ООО «Альбатрос», правопреемника закрытого акционерного общества «Альбатрос» (далее — ЗАО «Альбатрос»), за период с 1 января 1997 г. по 31 декабря 1999 г., о чем составлен акт от 14 июня 2000 г. По результатам проверки вынесено решение от 14 июля 2000 г. № 109 о привлечении ООО «Альбатрос» к ответственности, предусмотренной п. 1 ст. 122 Налогового кодекса Российской Федерации, доначислении налогов на прибыль и на добавленную стоимость с соответствующими пенями.

В ходе проверки установлено, что ЗАО «Альбатрос» являлось участником совместной деятельности по договору от 1 апреля 1997 г. № 3, в соответствии с которым стороны обязуются сотрудничать в области организации совместного производства по ремонту судов и реализации рыбопродукции, полученной за выполнение судоремонтных работ. Пунктом 3.3 договора предусмотрено, что в качестве вклада ЗАО «Альбатрос» предоставляет бытовое помещение, автотранспорт и оформляет документацию с инспектирующими и контролирующими органами.

Налоговая инспекция полагает, что поскольку уполномоченный участник совместной деятельности — ЗАО «Шхуна» — не производил расчет прибыли от совместной деятельности и распределение ее долей участникам, а договором от 1 апреля 1997 г. не предусмотрены принципы распределения прибыли, то следует применять правила

101

ст. 1042 и 1048 Гражданского кодекса Российской Федерации, в соответствии с которыми прибыль, полученная товарищами в результате их совместной деятельности, распределяется пропорционально стоимости вкладов товарищей в общее дело, а вклады товарищей предполагаются равными по стоимости, если иное не следует из договора простого товарищества или фактических обстоятельств.

Однако в соответствии с п. 11 ст. 2 Закона Российской Федерации «О налоге на прибыль предприятий и организаций» прибыль, полученная в результате совместной деятельности нескольких предприятий без создания юридического лица, распределяется между участниками совместной деятельности до налогообложения на основании заключенного ими договора. Прибыль, полученная каждым участником совместной деятельности после распределения, включается во внереализационные доходы и облагается налогом в составе валовой прибыли по установленным ставкам налога на прибыль.

Соглашаясь с позицией налоговой инспекции, суды первой и апелляционной инстанций не учли, что в налогооблагаемую базу участника совместной деятельности должна включаться только распределенная ему доля общей прибыли. В соответствии с п. 3 ст. 2 Гражданского кодекса Российской Федерации к налоговым отношениям гражданское законодательство не применяется.

Суды первой и апелляционной инстанций не дали никакой оценки актам приемки-передачи по договору о совместной деятельности между ЗАО «Альбатрос» и ЗАО «Шхуна», имеющимся на листах 59 и 60. Из этих актов видно, что фактически ЗАО «Шхуна» выполнило свои обязанности по распределению прибыли за третий и четвертый кварталы 1997 г. Указанная в актах сумма соответствует сумме, включенной во внереализационные доходы самим ООО «Альбатрос».

В судебном заседании и в кассационной инстанции представитель ООО «Альбатрос» пояснил, что факт распределения ему в 1996 г. именно этой суммы подтверждается также журналами ордеров, которые были представлены в суд первой инстанции, но суд не дал им никакой оценки.

Таким образом, решение и постановление суда в этой части являются недостаточно обоснованными, в связи с чем подлежат отмене, а дело — передаче на новое рассмотрение.

При новом рассмотрении суду надлежит исследовать указанные выше доказательства, представленные истцом, дать им надлежащую оценку и установить, какая доля прибыли от совместной деятельности распределена в 1996 г. ООО «Альбатрос»⁶⁰.

³ ФАС СЗО. - Дело А42-5929/00-23-662/01.

102

Глава 3

СООТНОШЕНИЕ ГРАЖДАНСКОГО И ТАМОЖЕННОГО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА

ПРИ УПЛАТЕ ТАМОЖЕННЫХ ПЛАТЕЖЕЙ И В ИНЫХ СЛУЧАЯХ

Возможность возврата излишне уплаченных таможенных платежей ограничена годичным сроком по Таможенному кодексу РФ, а не трехлетним по Гражданскому кодексу РФ. В соответствии с п. 2 ст. 30 Налогового кодекса РФ в случаях, предусмотренных настоящим Кодексом, полномочиями налоговых органов обладают таможенные органы. В то же время таможенные органы наделены полномочиями и действуют в пределах, установленных таможенным законодательством. К таможенным правоотношениям, так же как и к налоговым, гражданское законодательство не применяется, если иное не предусмотрено законом. Иллюстрацией данного вывода может служить следующее дело.

Управление материально-технического и бытового обеспечения учреждения обратилось в Арбитражный суд г. Москвы с иском к таможене и Минфину России о взыскании 893 руб. 14 коп. излишне уплаченных таможенных платежей и 1166 руб. 35 коп. процентов в соответствии со ст. 395 ГК РФ.

Решением от 26 января 2000 г. Арбитражный суд г. Москвы удовлетворил исковые требования в размере 834 руб. 90 коп. за счет таможен, в остальной части иска отказал, так как ст. 395 ГК РФ не может быть применена к правоотношениям сторон. В иске к Минфину России отказано. В апелляционной инстанции решение суда не проверялось. Законность и обоснованность решения суда проверены в связи с кассационной жалобой таможен, в которой таможенный орган просил отменить решение суда в части удовлетворения исковых требований, ссылаясь на истечение срока возврата таможенных платежей.

Таможня считает, что данный спор не подведомственен арбитражному суду, поскольку возник между сторонами, не относящимися к коммерческим организациям, и касается бюджетных средств. Между тем согласно ч. 1 ст. 22 АПК РФ от 5 мая 1995 г. арбитражному суду подведомственны дела по экономическим спорам, возникающим из гражданских, административных и иных правоотношений. Аналогичные положения содержатся в ныне действующем АПК. При

103

этом закон не ограничивает право того или иного вида юридического лица на обращение в арбитражный суд в зависимости от того, на каком праве собственности — хозяйственного ведения или оперативного управления — принадлежит имущество данному юридическому лицу. Платежное поручение от 7 сентября 1995 г. № 1453 на предоплату за таможенные сборы и процедуры оформлено самим истцом, а не Минфином России, с указанием таможни в качестве получателя средств, что свидетельствует о возникших между сторонами экономических взаимоотношениях, споры по поводу которых в силу ст. 22 АПК РФ разрешаются арбитражным судом.

Согласно ст. 119 Таможенного кодекса РФ таможенные платежи уплачиваются до принятия или одновременно с принятием таможенной декларации (ст. 329, 330 ТК РФ в ред. от 28 мая 2003 г. № 61-ФЗ).

В связи с этим нельзя признать обоснованным вывод суда о том, что внесение авансового платежа таможенных платежей, произведенного Управлением, не урегулировано нормами таможенного законодательства.

На этом же основании следует признать неправомерным применение к правоотношениям сторон норм Гражданского кодекса, поскольку в соответствии с ч. 1 ст. 2 ГК РФ гражданское законодательство регулирует имущественные и связанные с ними личные неимущественные отношения, основанные на равенстве, автономии воли и имущественной самостоятельности их участников, в то время как обязанность по уплате таможенных платежей возникает не из договорных отношений и не из отношений вследствие причинения вреда.

К имущественным отношениям, основанным на административном или ином властном подчинении одной стороны другой, в том числе к налоговым и другим финансовым и административным отношениям, гражданское законодательство не применяется, если иное не предусмотрено законодательством (ч. 3 ст. 2 ГК РФ). Согласно ст. 125 Таможенного кодекса РФ сумма излишне уплаченных или взысканных таможенных платежей подлежит возврату по требованию лица в течение года с момента уплаты или взыскания таких платежей (в соответствии с п. 2 ст. 355 ТК РФ в ред. от 28 мая 2003 г. № 61-ФЗ этот срок является трехгодичным).

Как усматривалось из материалов дела и установлено судом первой инстанции, Управлением по платежному поручению № 1453 уплачена таможенная предоплата за таможенные сборы и проце-

дуры по оформлению грузов. Поскольку с требованием о возврате остатка денежных средств Управление обратилось к таможене в

104

письме от 1 ноября 1996 г. № 7/СН/7П-361, т.е. по истечении годового срока, оснований к удовлетворению исковых требований о возврате 893 руб. 14 коп. таможенных платежей не имелось. Таким образом, решение суда в данной части следовало отменить, в иске — отказать⁶¹.

Следующее дело раскрывает механизм использования широких возможностей, предоставляемых ГК РФ в сфере предпринимательской деятельности для временного вывода денежных средств из бюджета в целях получения коммерческими структурами прибыли от использования бюджетных средств. Новороссийская таможня обратилась в Арбитражный суд г. Москвы с исками к ТОО КБ «Мост-Банк» об обязанности исполнить обязательство в натуре, обеспечив поступление денежных средств в размере 79 684 долл. США, 414 119 долл. США, 384 562 24 долл. США по заявлениям о переводе денежных средств за август и сентябрь 1998 г. ГТК России, а также о взыскании, с учетом увеличения размера исковых требований, процентов за пользование чужими денежными средствами в соответствии со ст. 395 и 866 ГК РФ. Решением от 15 июня 1999 г. Арбитражный суд г. Москвы удовлетворил исковые требования таможни, поскольку материалами дела подтверждается неисполнение банком обязательств по договору банковского счета, не расторгнутому на момент оформления заявлений о переводе денежных средств. В апелляционной инстанции решение суда не проверялось. Законность и обоснованность названного решения проверены в связи с кассационной жалобой ТОО КБ «Мост-Банк», в которой банк ссылался на наличие договора, в соответствии с которым обязательства по договору банковского счета переданы Росбанку.

В соответствии с п. 12 и 13 постановления Пленума ВАС РФ № 5 «О некоторых вопросах практики рассмотрения споров, связанных с заключением, исполнением и расторжением договоров банковского счета» в случае расторжения договора банковского счета клиент вправе требовать от банка перечисления остатка денежных средств на другой счет не позднее семи дней или его выдачи либо обратиться в суд с иском о взыскании с банка остатка денежных средств. Поскольку из текста данного постановления не вытекает наличие обязанности банка исполнения заявлений о переводе денежных средств после расторжения договора банковского счета, нельзя признать обоснованным требование таможни об обязанности исполнить обязательство в натуре согласно заявлениям за август,

⁶¹ ФАС МО. — Дело КА-А40/1581-00.

105

сентябрь 1998 г. после расторжения договора банковского счета от 7 августа 1997 г. по письму истца от 24 ноября 1998 г. № 05-11/8134.

При таких обстоятельствах решение суда в данной части следовало отменить, в иске — отказать.

В остальной части решение суда следовало оставить без изменения по следующим основаниям.

Согласно ст. 125 ГК РФ от имени Российской Федерации и субъектов Российской Федерации могут своими действиями приобретать и осуществлять имущественные и личные неимущественные права и обязанности, выступать в суде органы государственной власти в рамках их компетенции, установленной актами, определяющими статус этих органов.

ГТК РФ утвердил Общее положение о таможене Российской Федерации, в соответствии с п. 1.7 которого таможня является юридическим лицом, имеет самостоятельный баланс, печать, текущие и другие счета в банках и иных кредитных организациях (п. 7 прилож. 2 приказа ГТК РФ от 10 октября 2002 г. № 1082). Исходя из этого, ни Новороссийская таможня, ни ГТК России не отвечают по обязательствам друг друга в силу ст. 126 ГК РФ. Поэтому ГТК России, заключаемая без участия Новороссийской таможни договор с АКБ «Росбанк», ТОО КБ «Мост-Банк», ЗАО «Медиа-Мост» от 5 ноября 1998 г. № 1 о передаче АКБ «Росбанк» суммы задолженности КБ «Мост-Банк» перед ГТК России по Новороссийской таможене, тем самым распорядился обязательствами самостоятельного юридического лица, каковым является Новороссийская таможня, без ее согласия.

Нормы Таможенного кодекса РФ (ст. 7 и 8), на которые ссылается ответчик, регулируют полномочия ГТК России по осуществлению общего руководства таможенным делом (ст. 1 ТК РФ в ред. от 28 мая 2003 г. № 61-ФЗ) и не применимы к гражданским правоотношениям ГТК России и Новороссийской таможни, возникающим при передаче обязательств по договору банковского счета⁶².

По материалам данного дела в адрес ГТК России Федеральным арбитражным судом Московского округа вынесено частное определение. Ведь не секрет, что именно в этот период резко снизилось поступление в бюджет доходов от взимания таможенных платежей, в то время как до этого момента и в последующий период эти средства составляли одну из самых значительных доходных статей бюджета.

⁶² ФАС МО. — Дело КА-А40/2907-99. 106

При проверке законности и обоснованности решения Арбитражного суда г. Москвы от 15 июня 1999 г. Федеральным арбитражным судом Московского округа было установлено следующее.

Между Новороссийской таможней и ТОО КБ «Мост-Банк» 7 августа 1997 г. был заключен договор банковского счета об открытии и ведении счетов Новороссийской таможни, согласно которому банк был обязан своевременно выполнять распоряжения клиента о перечислении и выдаче соответствующих сумм с его счета и проведении других операций по счету.

В связи с ненадлежащим исполнением банком условий договора Новороссийская таможня обратилась в Арбитражный суд г. Москвы с иском об обязанности КБ «Мост-Банк» исполнить платежные поручения на общую сумму 878 365,24 долл. США и взыскании 26 149 долл. США процентов за пользование чужими денежными средствами.

Из материалов дела усматривается, что 5 ноября 1998 г. между ГТК России (Таможенный орган), АКБ «Росбанк» (Агент), ТОО КБ «Мост-Банк» (Банк) и ЗАО «Медиа-Мост» (Залогодатель) заключен договор № 1, согласно которому Агент принял на себя обязанность уплатить до 30 декабря 1999 г. денежные средства в размере задолженности Банка перед Таможенным органом по перечислению средств со счетов таможенных органов на счета ГТК России на условиях и в порядке, определенном настоящим договором. Указанный договор КБ «Мост-Банк» определяет как реструктуризацию своей задолженности перед ГТК России.

Обращение Новороссийской таможни с иском в суд последовало 14 апреля 1999 г., т.е. в период действия договора № 1. Из искового заявления и представленных сторонами суду документов видно, что Новороссийская таможня не знала о существовании данного договора.

В материалах дела имеется отзыв ГТК России от 15 июня 1999 г. № 07-27/16784 на исковое заявление, которым ГТК России подтвердил неосведомленность Новороссийской таможни о заключении договора № 1 и указал, что названный договор не является препятствием для обращения Новороссийской таможни в арбитражный суд за защитой своих нарушенных прав по договору банковского счета от 7 августа 1997 г.

Не доведя своевременно до Новороссийской таможни информацию о заключении и содержании договора № 1, ГТК России ввел ее в заблуждение относительно лица, обязанного перечислить спорные денежные средства на соответствующие счета ГТК России, а также

107

относительно порядка и срока исполнения обязательств, что повлекло возникновение между сторонами настоящего спора.

В соответствии с ч. 1 ст. 391 ГК РФ переводчиком своего долга на другое лицо допускается лишь с согласия кредитора. ГТК России в отзыве на исковое заявление указал, что согласия Новороссийской таможни при заключении договора № 1 не получено. Таким образом, в данном случае имел место перевод долга без согласия кредитора, что противоречит требованиям ст. 391 ГК РФ. По мнению представителя ГТК России, Государственный таможенный комитет Российской Федерации, не проинформировав таможенные органы, заключившие с ответчиком договоры банковского счета, о замене стороны (должника) в обязательстве, нарушил требования ст. 391 ГК РФ.

Учитывая изложенное, Федеральный арбитражный суд Московского округа посчитал, что Таможенным комитетом допущено нарушение гражданского законодательства, и счел необходимым вынести в адрес ГТК России частное определение⁶³.

Следующее дело свидетельствует о том, каким образом обращение к понятиям таможенного законодательства позволяет правильно разрешить налоговый спор.

Общество с ограниченной ответственностью обратилось в арбитражный суд г. Москвы с иском к Инспекции МНС России, с учетом изменения исковых требований, о признании недействительным ее решения от 19 марта 2001 г. № 03/15 в части доначисления налога на прибыль, налога на добавленную стоимость, налога на пользователей автомобильных дорог, налога на содержание жилищного фонда и объектов социально-культурной сферы, пени и штрафов по этим налогам в соответствии с актом выездной налоговой проверки от 3 ноября 1999 г. № 0164, актом дополнительных мероприятий налогового контроля по выездной налоговой проверке от 25 декабря 2000 г. № 03/125 за период с 19 февраля 1997 г. по 31 декабря 1998 г.

Решением от 14 февраля 2002 г., оставленным без изменения постановлением от 18 апреля 2002 г. апелляционной инстанции, Арбитражный суд г. Москвы удовлетворил иски налогоплательщика, поскольку он обоснованно включил в себестоимость продукции (работ, услуг) затраты, связанные с брокерской деятельностью, а также затраты по договорам, которые в период их действия не были признаны недействительными.

Законность и обоснованность судебных актов проверена в связи с кассационной жалобой Инспекции МНС России, в которой нало-

⁶³ ФАС МО. — Дело А40-14360/99-24-172. 108

Ж

говый орган ссылается на то, что оказание брокерских услуг Обществу не входило в предмет заключенного им договора, а также на ничтожность заключенных истцом сделок.

Инспекция ссылается на то, что на основании ст. 431 ГК РФ при толковании условий договора судом принимается во внимание буквальное значение содержащихся в нем слов и выражений.

Согласно ст. 159 Таможенного кодекса РФ таможенный брокер вправе от собственного имени совершать любые операДОи по таможенному оформлению и выполнять другие посреднические функции в области таможенного дела за счет и по поручению представляемого лица (ст. 139 ТК РФ в ред. от 28 мая 2003 г. № 61 -ФЗ).

В соответствии с п. 1.1 договора № 13 от 12 июля 1997 г., заключенным Обществом с ООО «Гардерика», последнее принимает на себя обязанности по таможенному оформлению грузов, что включает в себя: оформление грузовой таможенной декларации, добавочных листов, краткой декларации, декларации таможенной стоимости, описи к ГТД, корректировку таможенной стоимости, кодирование товара по НТВЭД, расчет таможенных платежей, оформление и комплектование документов.

В связи с этим суд первой и апелляционной инстанции пришел к обоснованному выводу о том, что предметом договора от 12 июля 1997 г. № 13 является оказание истцу брокерских услуг, как они определены в ст. 159 ТК РФ, что соответствует буквальному значению содержащихся в договоре слов и выражений (ст. 139 ТК РФ в ред. от 28 мая 2003 г. №61-ФЗ).

При таких обстоятельствах налогоплательщик обоснованно включил в себестоимость продукции (работ, услуг) затраты по оказанию ему брокерских услуг⁴.

⁴ ФАС МО. —Дело КА-А40/3853-02.

Заключение

Подводя итоги настоящего обобщения судебно-арбитражной практики, хотелось бы отметить, что, несмотря на законодательный запрет применения гражданского законодательства к имущественным отношениям, основанным на административном или ином властном подчинении одной стороны другой, нельзя избежать влияния норм гражданского права на сферу налоговых и таможенных правоотношений в силу того, что юридические лица, осуществляя предпринимательскую деятельность, одновременно обязаны уплачивать налоги с дохода от этой деятельности.

Другой важный вывод, основанный на данном обобщении судебно-арбитражной практики, состоит в том, что законодатель, используя в гражданском и налоговом законодательстве одни и те же понятия, тем не менее часто вкладывает в них далеко не одинаковый смысл, что затрудняет их правильное применение как налогоплательщиками, так и судами. В связи с этим представляется, что развитие законодательства должно идти по пути придания одним и тем же терминам, применяемым различными отраслями права, одинакового смысла. В случае же необходимости придания тому или иному понятию смысла, отличного от уже имеющегося, должен вводиться другой термин.

110

Содержание

Введение.

Глава 1.

Общие положения Гражданского кодекса РФ в соотношении с положениями Налогового кодекса РФ.....4

Соотношение основных положений Гражданского кодекса РФ с нормами налогового права.....4

Влияние осуществления юридическими лицами гражданских прав на налоговые правоотношения..... |7

Значение правоспособности юридического лица, вступающего в налоговые правоотношения.....22

Соотношение норм, регулирующих объекты гражданских прав, с нормами, устанавливающими объекты налогообложения.....36

Влияние норм права, регулирующих сделки, на порядок налогообложения46

Значение сроков исковой давности при налогообложении юридических лиц.....55

Значение правильного определения характера права собственности либо иного права на недвижимое имущество в сфере налогообложения.....57

Глава 2.

Отдельные виды обязательств и налоговые правоотношения.....59

Отдельные виды обязательств.....59

Заем и кредит. Банковский счет и банковские операции 71

Другие виды обязательств.....96

Глава 3

Соотношение гражданского и таможенного законодательства при уплате таможенных платежей и в иных случаях.....	103
Заключение.....	110

ПРОИЗВОДСТВЕННО-ПРАКТИЧЕСКОЕ ИЗДАНИЕ