



ВЫСШИЙ АРБИТРАЖНЫЙ СУД РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ПОСТАНОВЛЕНИЕ Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации

№ 10159/13

Москва

10 декабря 2013 г.

Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в составе:

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

членов Президиума: Абсалямова А.В., Амосова С.М., Завьяловой Т.В., Козловой О.А., Пановой И.В., Першутова А.Г., Сарбаша С.В., Юхнея М.Ф. –

рассмотрел заявление муниципального предприятия «Троллейбусный транспорт» муниципального образования «Город Йошкар-Ола» о пересмотре в порядке надзора постановления Первого арбитражного апелляционного суда от 12.12.2012 и постановления Федерального арбитражного суда Волго-Вятского округа от 18.04.2013 по делу № А38-223/2010 Арбитражного суда Республики Марий Эл.

В заседании приняли участие представители:

от заявителя – муниципального предприятия «Троллейбусный транспорт» муниципального образования «Город Йошкар-Ола» – Коростылева Т.Г., Курбанов Д.Ф., Пономарева Е.П.;

от Инспекции Федеральной налоговой службы по городу Йошкар-Оле – Петрова Т.В., Суховеев Е.М., Челпанова Л.В.;

от Управления Федеральной налоговой службы по Республике Марий Эл – Челпанова Л.В.

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

Муниципальное предприятие «Троллейбусный транспорт» муниципального образования «Город Йошкар-Ола» (далее – предприятие) обратилось в Арбитражный суд Республики Марий Эл с заявлением, уточненным в порядке, установленном статьей 49 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, о признании недействительным решения Инспекции Федеральной налоговой службы по городу Йошкар-Оле (далее – инспекция) от 17.11.2009 № 15-06/49 (далее – решение инспекции) в редакции решения Управления Федеральной налоговой службы по Республике Марий Эл (далее – управление) от 11.01.2010 № 1 в части доначисления 6 803 092 рублей налога на прибыль за 2006 год, 4 762 650 рублей – за 2007 год и 6 988 049 рублей – за 2008 год, а также 3 184 629 рублей пеней по данному налогу; 9 106 рублей налога на имущество за 2006 год и 27 319 рублей – за 2007 год, начисления 8 342 рублей пеней за неуплату этого налога; в части взыскания штрафа по статье 122 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – Налоговый кодекс) в размере 3 710 758 рублей за неполную уплату налога на прибыль и 7 285 рублей – за неполную уплату налога на имущество.

К участию в деле в качестве третьих лиц, не заявляющих самостоятельных требований относительно предмета спора, привлечены управление, Республика Марий Эл в лице Министерства финансов

Республики Марий Эл (далее – Минфин Республики Марий Эл), Министерство экономического развития и торговли Республики Марий Эл (далее – Минэкономразвития Республики Марий Эл).

Решением Арбитражного суда Республики Марий Эл от 19.07.2012 заявленное требование удовлетворено.

Постановлением Первого арбитражного апелляционного суда от 12.12.2012 решение суда первой инстанции отменено, в удовлетворении заявленного требования отказано.

Федеральный арбитражный суд Волго-Вятского округа постановлением от 18.04.2013 постановление суда апелляционной инстанции оставил без изменения.

В заявлении, поданном в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации, о пересмотре постановлений судов апелляционной и кассационной инстанций в порядке надзора предприятие просит их отменить в части эпизода, связанного с доначислением налога на прибыль за 2006 – 2008 годы, начислением соответствующих сумм пеней и взысканием штрафа, ссылаясь на нарушение единообразия в толковании и применении арбитражными судами норм материального и процессуального права, решение суда первой инстанции оставить без изменения в этой части.

Минэкономразвития Республики Марий Эл в отзыве на заявление поддерживает позицию заявителя и просит отменить оспариваемые постановления судов апелляционной и кассационной инстанций, а решение суда первой инстанции оставить без изменения.

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

Проверив обоснованность доводов, изложенных в заявлении, отзывах на него и выступлениях присутствующих в заседании представителей участвующих в деле лиц, Президиум считает, что

обжалуемые судебные акты подлежат отмене в части по следующим основаниям.

Как усматривается из материалов дела, по результатам проведенной выездной налоговой проверки предприятия за 2006 – 2008 годы инспекцией было установлено, что в рассматриваемые налоговые периоды при исчислении налога на прибыль предприятие не включило в состав выручки и не учло при определении налогооблагаемой базы по налогу на прибыль бюджетные средства, которые в соответствии с действующим законодательством должны быть им получены за оказание услуг по перевозке пассажиров льготных категорий.

По мнению инспекции, указанные средства являются выпадающими доходами предприятия и подлежат отражению в налоговом учете предприятия не по факту поступления средств из бюджета, а в момент оказания услуг по перевозке пассажиров.

Основываясь на изложенной позиции, инспекция вынесла решение о доначислении предприятию налога на прибыль за 2006 – 2008 годы, начислении соответствующих сумм пеней и взыскании штрафа.

Решением управления от 11.01.2010 № 1 по жалобе предприятия решение инспекции отменено в части доначисления налога на прибыль в сумме 75 712 рублей, начисления 16 101 рубля пеней и взыскания 15 142 рублей штрафа, в остальной части оспариваемое решение оставлено без изменения.

Не согласившись с решением инспекции, предприятие обратилось в арбитражный суд с настоящим требованием.

Удовлетворяя заявленное требование предприятия в обжалуемой части, суд первой инстанции исходил из того, что денежные средства, получаемые из бюджета в качестве компенсации выпадающих доходов, по существу являются убытками, понесенными предприятием при оказании услуг по перевозке льготных категорий пассажиров, и их включение в состав внереализационных доходов при исчислении налога на прибыль должно производиться по правилам, установленным в подпункте 4

пункта 4 статьи 271 Налогового кодекса. При этом суд первой инстанции сослался на правовую позицию Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации, закрепленную в постановлении от 17.03.2011 № 13489/10.

Суд апелляционной инстанции отменил решение суда первой инстанции и отказал в удовлетворении заявленного требования, сделав вывод о необходимости включения в состав дохода при исчислении налога на прибыль суммы компенсации из бюджета, связанной с осуществлением деятельности по перевозке пассажиров по льготным проездным билетам, независимо от даты ее получения, поскольку предприятие применяло метод начисления.

При этом суд апелляционной инстанции счел несостоятельной ссылку предприятия на невозможность определения размера выпадающих доходов, поскольку размер компенсации, подлежащей выплате предприятию из бюджета, определен инспекцией исходя из количества граждан льготных категорий, воспользовавшихся проездными социальными билетами, умноженного на разницу между стоимостью обычного и льготного проездных билетов. Аналогичную методику применяло и предприятие, определяя доход, полученный от реализации услуг по перевозке пассажиров, как по обычным, так и по льготным проездным билетам, в конце отчетного периода, на основании количества проданных проездных билетов.

Суд кассационной инстанции поддержал позицию суда апелляционной инстанции.

Между тем судами апелляционной и кассационной инстанций не было учтено следующее.

Из материалов дела усматривается, что в проверяемые налоговые периоды предприятие оказывало услуги по перевозке пассажиров троллейбусным транспортом в соответствии с государственными контрактами, включая граждан льготных категорий в рамках реализации Федеральных законов от 12.01.1995 № 5-ФЗ «О ветеранах», от 24.11.1995

№ 181-ФЗ «О социальной защите инвалидов в Российской Федерации» и других федеральных законов, а также Закона Марий Эл от 02.12.2004 № 50-З «О социальной поддержке и социальном обслуживании отдельных категорий граждан в Республике Марий Эл», на основании проданных единых месячных социальных проездных билетов.

Продажа единых социальных месячных проездных билетов льготным категориям граждан производилась по льготной стоимости в соответствии с постановлениями Правительства Республики Марий Эл от 29.01.2005 № 23 «Об утверждении Порядка предоставления единых социальных и проездных билетов для категорий граждан, имеющих право на меры социальной поддержки, финансируемые за счет средств федерального бюджета» (с последующими изменениями и дополнениями) и от 14.12.2005 № 290 «Об утверждении Порядка предоставления льготного проезда для граждан, имеющих право на меры социальной поддержки, финансируемые за счет средств республиканского бюджета Республики Марий Эл».

В связи с оказанием услуг по регулируемым льготным тарифам у предприятия в 2006 – 2008 годы возникла разница между фактически полученными им суммами денежных средств от реализации услуг по перевозке пассажиров и суммой денежных средств, которые предприятие должно было получить из соответствующего бюджета в связи с перевозкой льготных категорий пассажиров, то есть выпадающие доходы.

Частично указанная разница была компенсирована в 2006 – 2008 годы за счет средств республиканского и федерального бюджетов и включена предприятием в состав дохода, с полученных сумм исчислен и уплачен в бюджет налог на прибыль.

Однако при квалификации неполученной части причитающейся предприятию компенсации понесенных им расходов в качестве выручки от реализации товаров (работ, услуг) суды апелляционной и кассационной инстанций необоснованно проигнорировали обстоятельства, связанные со спецификой сложившихся отношений по возмещению перевозчикам

расходов по перевозке льготных категорий пассажиров.

По общему правилу, установленному статьей 271 Налогового кодекса, при методе начисления, если иное не предусмотрено главой 25 «Налог на прибыль организаций» этого Кодекса, датой получения дохода от реализации товаров (работ, услуг) признается дата перехода к приобретателю права собственности на товар (дата передачи заказчику результата выполненных работ, оказания услуг).

Вместе с тем согласно правовой позиции, выраженной в пункте 16 постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 22.06.2006 № 23 «О некоторых вопросах применения арбитражными судами норм Бюджетного кодекса Российской Федерации» в тех случаях, когда публично-правовое образование в правовых актах, принимаемых во исполнение законов, установивших льготы, предусматривает последующую компенсацию не полученной от потребителей платы, неисполнение этой обязанности по компенсации влечет возникновение убытков у лица, реализовавшего товары (выполнившего работы, оказавшего услуги) по льготным ценам или без получения платы от потребителя.

Таким образом, недополученная провозная плата, которая не была компенсирована соответствующим бюджетом, подлежит взысканию как убытки с публично-правового образования на основании статьи 16 Гражданского кодекса Российской Федерации.

Из материалов дела усматривается, что участвующие в деле в качестве третьих лиц Минфин Республики Марий Эл и Минэкономразвития Республики Марий Эл отрицали наличие у них обязательств по компенсации возникших у предприятия расходов по перевозке льготных категорий граждан, поскольку, по их мнению, финансирование было произведено в пределах ассигнований, предусмотренных на указанные цели в республиканском бюджете Республики Марий Эл на соответствующий год, и дополнительное перечисление иных денежных средств предприятию не планировалось.

Отсутствие необходимого финансирования из республиканского бюджета послужило основанием для обращения предприятия в Арбитражный суд города Москвы с иском к Российской Федерации в лице Министерства финансов Российской Федерации о взыскании 62 808 681 рубля расходов, связанных с перевозкой в 2006 году граждан, отнесенных к льготным категориям.

Решением Арбитражного суда города Москвы от 24.02.2010 по делу № А40-59876/09-102-571 требование предприятия удовлетворено.

Постановлением Девятого арбитражного апелляционного суда от 15.09.2010 указанное решение суда отменено, в удовлетворении иска отказано.

Федеральный арбитражный суд Московского округа постановлением от 30.12.2010 постановление суда апелляционной инстанции оставил без изменения.

Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации постановлением от 20.03.2012 № 4677/11 названные судебные акты по делу № А40-59876/09-102-571 отменил, дело направил на новое рассмотрение в суд первой инстанции, указав, что предъявленные предприятием расходы согласно статьям 16, 1069, 1071 Гражданского кодекса Российской Федерации являются реальным ущербом, размер которого подлежит проверке судом.

На момент рассмотрения налогового спора размер причитающихся к возмещению расходов определен судом не был.

Согласно статье 247 Налогового кодекса объектом налогообложения по налогу на прибыль организаций признается прибыль, полученная налогоплательщиком, которая представляет собой полученные доходы, уменьшенные на величину расходов.

В силу положений статьи 41 Налогового кодекса доходом признается экономическая выгода в денежной или натуральной форме, учитываемая в случае возможности ее оценки и в той мере, которой такую выгоду можно оценить.

Из указанных норм следует, что основанием для возникновения налогооблагаемой базы по налогу на прибыль является получение дохода, который возможно оценить, и момент признания которого установлен статьей 271 Налогового кодекса.

Специфика оказания услуг по перевозке льготных категорий пассажиров не позволяет предприятию определить в момент оказания такой услуги размер возмещения выпадающих доходов, который в конечном итоге будет определен соответствующим бюджетом в добровольном порядке либо по решению суда.

Следовательно, не отрицая производственный характер деятельности по перевозке пассажиров, момент признания доходов в виде полученного возмещения из бюджета необходимо определять по правилам, установленным подпунктом 4 пункта 4 статьи 271 Налогового кодекса для признания расходов в виде сумм возмещения убытков, – по дате признания должником или вступления в законную силу решения суда.

Таким образом, у инспекции отсутствовали правовые основания для квалификации выпадающих доходов предприятия за 2006 – 2008 годы в качестве выручки от реализации товаров (работ, услуг) и доначисления соответствующих сумм налога, пеней и штрафа за упомянутые налоговые периоды.

При названных обстоятельствах постановления судов апелляционной и кассационной инстанций в обжалуемой части нарушают единообразие в толковании и применении арбитражными судами норм права, поэтому в соответствии с пунктом 1 части 1 статьи 304 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации подлежат отмене.

Решение суда первой инстанции в данной части подлежит оставлению без изменения.

Вступившие в законную силу судебные акты арбитражных судов по делам со схожими фактическими обстоятельствами, принятые на основании нормы права в истолковании, расходящемся с содержащимся в настоящем постановлении толкованием, могут быть пересмотрены на

основании пункта 5 части 3 статьи 311 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, если для этого нет других препятствий.

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

ПОСТАНОВИЛ:

постановление Первого арбитражного апелляционного суда от 12.12.2012 и постановление Федерального арбитражного суда Волго-Вятского округа от 18.04.2013 по делу № А38-223/2010 Арбитражного суда Республики Марий Эл в части эпизода, связанного с доначислением муниципальному предприятию «Троллейбусный транспорт» муниципального образования «Город Йошкар-Ола» налога на прибыль за 2006 – 2008 годы, начислением пеней и взысканием соответствующих сумм налоговых санкций, отменить.

Решение Арбитражного суда Республики Марий Эл от 19.07.2012 по тому же делу в указанной части оставить без изменения.

В остальной части названные судебные акты оставить без изменения.

Председательствующий

А.А. Иванов