



# ВЫСШИЙ АРБИТРАЖНЫЙ СУД РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

---

## ПОСТАНОВЛЕНИЕ Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации

№ 808/10

Москва

29 июня 2010 г.

Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации  
в составе:

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

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

рассмотрел заявления общества с ограниченной ответственностью  
«Барс» и Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 10  
по Красноярскому краю о пересмотре в порядке надзора решения  
Арбитражного суда Красноярского края от 20.05.2009 по делу  
№ А33-1659/2009, постановления Третьего арбитражного апелляционного  
суда от 03.08.2009 и постановления Федерального арбитражного суда  
Восточно-Сибирского округа от 06.10.2009 по тому же делу.

В заседании принял участие представитель Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 10 по Красноярскому краю – Ермоленко А.А.

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

Общество с ограниченной ответственностью «Барс» (далее – общество) обратилось в Арбитражный суд Красноярского края с заявлением о признании недействительным решения Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 10 по Красноярскому краю (далее – инспекция) от 16.09.2008 № 10 (далее – решение инспекции), принятого по результатам выездной налоговой проверки за период с 01.01.2005 по 31.12.2006, которым обществу было доначислено 357 884 рубля налога по упрощенной системе налогообложения, начислено 55 991 рубль 15 копеек пеней и 71 576 рублей 80 копеек штрафа.

Решением Арбитражного суда Красноярского края от 20.05.2009 заявленное требование удовлетворено частично: решение инспекции признано недействительным в отношении доначисления 104 000 рублей налога по упрощенной системе налогообложения, начисления 20 912 рублей 94 копеек пеней и 20 800 рублей штрафа; в удовлетворении остальной части требования отказано.

Постановлением Третьего арбитражного апелляционного суда от 03.08.2009 решение суда первой инстанции оставлено без изменения.

Федеральный арбитражный суд Восточно-Сибирского округа постановлением от 06.10.2009 названные судебные акты оставил без изменения.

В заявлениях, поданных в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации, о пересмотре в порядке надзора указанных судебных актов стороны просят отменить их в части как нарушающие единообразие в толковании и применении арбитражными судами норм права.

Общество просит отменить судебные акты судов первой и апелляционной инстанций по эпизоду, связанному с доначислением налога по упрощенной системе налогообложения за 2005, 2006 годы в связи с исключением из налоговой базы затрат на приобретение здания магазина, считая, что судами неправильно применены нормы материального и процессуального права, и направить дело в данной части на новое рассмотрение в суд первой инстанции.

Инспекция указывает, что при рассмотрении дела судами нарушено единообразие в толковании и применении подпункта 2 пункта 2 статьи 346.17 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – Кодекс), и просит пересмотреть в порядке надзора решение суда первой и постановления судов апелляционной и кассационной инстанций по эпизоду, связанному с приобретением обществом товаров на сумму 868 532 рубля 47 копеек, и отменить их в части удовлетворения требования общества.

В отзывах на заявления инспекция и общество просят оставить названные судебные акты в части, оспариваемой другой стороной, без изменения.

Проверив обоснованность доводов, изложенных в заявлениях, отзывах на них и выступлении присутствующего в заседании представителя участвующего в деле лица, Президиум считает, что заявление общества подлежит удовлетворению по следующим основаниям.

Общество являлось плательщиком налога по упрощенной системе налогообложения и применяло в качестве объекта налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов.

Купив в 2003 году здание магазина, расположенное по адресу: г. Минусинск, ул. Абаканская, 53, общество на основании приказа руководителя от 31.10.2003 ввело его в эксплуатацию и определило срок полезного использования – 16 лет.

Затраты на приобретение названного имущества включались обществом в состав расходов в соответствии с правилами, установленными абзацем четвертым подпункта 3 пункта 3 статьи 346.16 Кодекса,

– в течение первых 10 лет применения упрощенной системы налогообложения равными долями стоимости основного средства; и принимались за отчетные периоды равными долями в течение налогового периода.

Всего в состав расходов за 2005 и 2006 годы обществом было включено соответственно 972 514 рублей 60 копеек и 486 257 рублей 30 копеек названных затрат.

До истечения 10 лет с момента приобретения здание магазина было продано Ерофеевой Г.В. по договору от 07.02.2006 № 1. При этом налоговая база по налогу по упрощенной системе налогообложения обществом не пересчитывалась.

В ходе проведения выездной налоговой проверки общества инспекция пришла к выводу о нарушении им требований подпункта 3 пункта 3 статьи 346.16 Кодекса и доначислила ему налог по упрощенной системе налогообложения, начислила пени и штрафы.

Суды при рассмотрении дела согласились с инспекцией и сочли обоснованным исключение из состава расходов за 2005 и 2006 годы затрат на приобретение магазина.

Однако судами не учтено следующее.

Согласно пункту 1 статьи 346.16 Кодекса при определении объекта налогообложения по налогу по упрощенной системе налогоплательщик уменьшает полученные доходы, в числе прочего, на расходы на приобретение, сооружение и изготовление основных средств (с учетом положений пунктов 3 и 4 этой статьи).

Из подпункта 3 пункта 3 названной статьи следует, что в случае реализации приобретенных основных средств со сроком полезного

использования свыше 15 лет до истечения 10 лет с момента их приобретения налогоплательщик обязан пересчитать налоговую базу за весь период пользования этими основными средствами с момента их учета в составе расходов на приобретение до даты реализации (передачи) с учетом положений главы 25 Кодекса и уплатить дополнительную сумму налога и пени.

Пунктом 2 статьи 253 Кодекса установлено, что суммы начисленной амортизации относятся к расходам, связанным с производством и реализацией.

Таким образом, продав в 2006 году здание магазина, общество обязано было пересчитать налоговую базу, скорректировав расходы на его приобретение, учтенные в 2005, 2006 годах при исчислении налога по упрощенной системе налогообложения, до подлежащей в этом случае начислению суммы амортизации.

Так как в 2006 году общество не пересчитало налоговую базу по названному налогу за 2005, 2006 годы, инспекция по результатам проверки вправе была соответствующим образом скорректировать сумму подлежащих учету обществом расходов за указанный налоговый период. Однако при принятии решения она полностью исключила из состава расходов упомянутые затраты и доначислила обществу 145 877 рублей налога по упрощенной системе налогообложения за 2005 год и 72 939 рублей этого налога за 2006 год.

Поскольку данные факты требуют проверки, указанные судебные акты судов трех инстанций в названной части подлежат отмене, а дело в этой же части – направлению на новое рассмотрение в Арбитражный суд Красноярского края.

Как установлено судами и следует из материалов дела, в 2006 году общество приобрело у поставщиков товар для оптовой торговли на сумму 868 532 рубля 47 копеек. Факт оплаты обществом товара подтверждается платежными поручениями.

В этом же году общество реализовало данный товар предпринимателю Хаврон А.Г., которая оплатила его стоимость частично (198 320 рублей).

Не дожидаясь полной оплаты предпринимателем отпущенного товара, общество включило в состав расходов за 2006 год всю сумму, уплаченную за товар.

Инспекция пришла к выводу о завышении обществом материальных расходов за 2006 год на 670 212 рублей 47 копеек, поскольку реализованный обществом товар был частично оплачен.

Суды сочли, что затраты по оплате стоимости товаров, приобретенных для дальнейшей реализации, включаются в расходы при условии их оплаты поставщику и перехода права собственности на товар к другому лицу, в связи с чем признали недействительным решение инспекции в указанной части.

Оспаривая правомерность вывода судов, инспекция ссылается на положения подпункта 2 пункта 2 статьи 346.17 Кодекса, исходя из которых, по ее мнению, общество имело право отнести к расходам не все затраты на приобретение реализованного товара, а только ту их часть, которая соответствует доле оплаченного предпринимателем товара.

Между тем из налогового законодательства не следует, что условием включения в расходы стоимости приобретенных и реализованных товаров является их оплата покупателем.

Согласно подпункту 23 пункта 1 статьи 346.16 Кодекса при определении налоговой базы налогоплательщики учитывают расходы по оплате стоимости товаров, приобретенных для дальнейшей реализации.

Пунктом 2 статьи 346.17 Кодекса предусмотрено, что расходами признаются затраты после их фактической оплаты. Вместе с тем подпунктом 2 пункта 2 названной статьи установлено, что расходы по оплате стоимости товаров, приобретенных для дальнейшей реализации, учитываются в составе расходов по мере реализации указанных товаров.

Таким образом, из данной статьи следует, что если товар приобретен для дальнейшей реализации, расходы на его приобретение подлежат учету при налогообложении не по мере фактической оплаты стоимости этого товара, а по мере реализации его покупателю.

Понятие «реализация товаров» определено пунктом 1 статьи 39 Кодекса. Так, реализацией товаров признается передача на возмездной основе права собственности на товары.

Поскольку в главе 26.2 Кодекса не содержится норм, которые определяют для налогоплательщиков, применяющих упрощенную систему налогообложения, момент реализации товаров (работ, услуг), расходы на оплату товаров, предназначенных для дальнейшей реализации, признаются, как прямо указано в подпункте 2 пункта 2 статьи 346.17 Кодекса, – по мере реализации указанных товаров.

Как установлено судами и следует из материалов дела, товары, приобретенные обществом для последующей реализации и оплаченные им в 2006 году, были полностью реализованы предпринимателю Хаврон А.Г. в этом же году.

Следовательно, затраты на приобретение всего реализованного товара правомерно учтены обществом при исчислении налога по упрощенной системе налогообложения после фактической передачи товара покупателю независимо от того, полностью был оплачен товар покупателем или нет.

Таким образом, оснований к удовлетворению требований инспекции не имеется.

При названных обстоятельствах оспариваемые судебные акты нарушают единообразие в толковании и применении судами норм права по эпизоду, связанному с доначислением налога по упрощенной системе налогообложения за 2005, 2006 годы в связи с исключением из налоговой базы затрат общества на приобретение здания магазина, поэтому

в силу пункта 1 части 1 статьи 304 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации подлежат отмене в указанной части.

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

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

#### ПОСТАНОВИЛ:

решение Арбитражного суда Красноярского края от 20.05.2009 по делу № А33-1659/2009, постановление Третьего арбитражного апелляционного суда от 03.08.2009 и постановление Федерального арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 06.10.2009 по тому же делу в части отказа в удовлетворении требования общества с ограниченной ответственностью «Барс» о признании недействительным решения Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 10 по Красноярскому краю от 16.09.2008 № 10 в отношении доначисления налога по упрощенной системе налогообложения за 2005, 2006 годы в связи с исключением из налоговой базы затрат общества на приобретение здания магазина отменить.

В отмененной части дело направить на новое рассмотрение в Арбитражный суд Красноярского края.

В остальной части названные судебные акты оставить без изменения.

Председательствующий

А.А. Иванов