



ВЫСШИЙ АРБИТРАЖНЫЙ СУД РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ПОСТАНОВЛЕНИЕ Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации

№ 2676/12

Москва

21 июня 2012 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., Андреевой Т.К., Витрянского В.В., Завьяловой Т.В., Козловой О.А., Маковской А.А., Никифорова С.Б., Першутова А.Г., Сарбаша С.В., Тумаркина В.М., Юхнея М.Ф. –

рассмотрел заявление общества с ограниченной ответственностью «Проктер энд Гэмбл» о пересмотре в порядке надзора решения Арбитражного суда города Москвы от 07.06.2011 по делу № А40-10076/11-91-44, постановления Девятого арбитражного апелляционного суда от 19.08.2011 и постановления Федерального арбитражного суда Московского округа от 05.12.2011 по тому же делу.

В заседании приняли участие представители:

Официальный сайт Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации: <http://www.arbitr.ru/>
(информация о движении дела, справочные материалы и др.).

от заявителя – общества с ограниченной ответственностью «Проктер энд Гэмбл» – Пастухов И.Н.;

от Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 48 по городу Москве – Егорова Е.А., Железняк С.Ю., Ивлев М.А., Убушаева Н.К., Французов А.В.

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

Общество с ограниченной ответственностью «Проктер энд Гэмбл» (далее – общество) представило в Межрайонную инспекцию Федеральной налоговой службы № 48 по городу Москве (далее – инспекция) налоговую декларацию по налогу на добавленную стоимость за I квартал 2010 года, в которой отразило, в частности, операции по реализации товаров (работ, услуг), подлежащие налогообложению по налоговым ставкам 10 и 18 процентов; операции займа в денежной форме, освобожденные от обложения налогом на добавленную стоимость; операции, не подлежащие налогообложению в связи с реализацией товаров (работ, услуг), местом реализации которых не признается территория Российской Федерации. Руководствуясь абзацем девятым пункта 4 статьи 170 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – Кодекс), общество включило в состав налоговых вычетов всю сумму налога на добавленную стоимость, предъявленную ему контрагентами, и исчислило к уплате 86 631 499 рублей налога на добавленную стоимость.

По результатам камеральной налоговой проверки этой декларации инспекция вынесла решение от 14.09.2010 № 09-14/35 об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения (далее – решение инспекции), которым доначислила обществу 632 076 рублей налога на добавленную стоимость (309 824 рубля и 322 252 рубля).

Управление Федеральной налоговой службы по городу Москве решением от 03.11.2010 № 21-19/115398 (далее – решение управления), принятым по апелляционной жалобе общества, исключило как необоснованно начисленные 322 252 рубля налога на добавленную стоимость, относящиеся к операциям по реализации работ (услуг), местом реализации которых не признается территория Российской Федерации.

Сумма 309 824 рублей налога на добавленную стоимость доначислена инспекцией от суммы 1 721 246 рублей 8 копеек общехозяйственных расходов общества. Основанием для доначисления указанной суммы налога послужило отсутствие у общества раздельного учета сумм данного налога по приобретенным товарам (работам, услугам), использованным для осуществления операций как облагаемых налогом на добавленную стоимость, так и не подлежащих на основании подпункта 15 пункта 3 статьи 149 Кодекса налогообложению, а также отсутствие расходов на производство освобожденных от обложения налогом на добавленную стоимость товаров (работ, услуг).

Общество обратилось в Арбитражный суд города Москвы с заявлением о признании недействительным решения инспекции в редакции решения управления.

Решением Арбитражного суда города Москвы от 07.06.2011 в удовлетворении требования отказано.

Постановлением Девятого арбитражного апелляционного суда от 19.08.2011 решение суда первой инстанции оставлено без изменения.

Федеральный арбитражный суд Московского округа постановлением от 05.12.2011 решение суда первой инстанции и постановление суда апелляционной инстанции оставил без изменения.

Суды пришли к выводу о том, что положения абзаца девятого пункта 4 статьи 170 Кодекса, освобождающие плательщиков налога на добавленную стоимость от ведения раздельного учета сумм названного налога по приобретенным товарам (работам, услугам), используемым для

осуществления операций как облагаемых этим налогом, так и освобожденных от налогообложения, могут применяться при наличии у налогоплательщиков расходов на производство товаров (работ, услуг), освобожденных от обложения налогом на добавленную стоимость, и раздельного учета сумм этого налога, предусмотренного абзацем седьмым данного пункта.

Несоблюдение указанных условий лишает налогоплательщиков права на упомянутое освобождение.

Общество осуществляло реализацию товаров народного потребления, производством и реализацией продукции (работ, услуг) не занималось, расходов на производство товаров (работ, услуг), освобожденных от обложения налогом на добавленную стоимость, не имело, упомянутого раздельного учета не вело.

Поэтому в отношении общества подлежит применению абзац восьмой пункта 4 статьи 170 Кодекса, согласно которому при отсутствии у налогоплательщика раздельного учета суммы налога на добавленную стоимость по приобретенным товарам (работам, услугам) налоговому вычету не подлежат и в расходы по налогу на прибыль не включаются.

В заявлении, поданном в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации, о пересмотре в порядке надзора решения суда первой инстанции, постановлений судов апелляционной и кассационной инстанций общество просит отменить их как нарушающие единообразие в толковании и применении арбитражными судами норм права и принять новый судебный акт о признании решения инспекции (в редакции решения управления) недействительным.

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

Проверив обоснованность доводов, изложенных в заявлении, отзыве на него и выступлениях присутствующих в заседании представителей лиц,

участвующих в деле, Президиум считает, что заявление подлежит удовлетворению по следующим основаниям.

Суммы налога на добавленную стоимость, предъявленные налогоплательщику при приобретении товаров (работ, услуг) для осуществления операций, признаваемых объектами налогообложения в соответствии с главой 21 Кодекса (за исключением товаров, предусмотренных [пунктом 2 статьи 170](#) Кодекса), и товаров (работ, услуг), приобретаемых для перепродажи, включаются в состав налоговых вычетов по названному налогу (пункт 2 статьи 171 Кодекса).

В случае использования приобретенных товаров (работ, услуг) для операций, в отношении которых налог на добавленную стоимость не исчисляется по основаниям, предусмотренным пунктом 2 статьи 170 Кодекса, суммы налога на добавленную стоимость, предъявленные налогоплательщику, включаются в стоимость приобретенных товаров (работ, услуг) и списываются в расходы по налогу на прибыль.

Налогоплательщики, осуществляющие как облагаемые, так и освобожденные от обложения налогом на добавленную стоимость операции, учитывают суммы предъявленного налога на добавленную стоимость в следующем порядке: включают суммы налога в состав налоговых вычетов по этому налогу и учитывают в стоимости реализованных товаров (работ, услуг) соответствующие суммы налога в той пропорции, в которой приобретенные товары (работы, услуги) используются в операциях, облагаемых налогом на добавленную стоимость и освобожденных от обложения названным налогом (пункт 4 статьи 170 Кодекса).

Указанная пропорция определяется исходя из стоимости отгруженных товаров (работ, услуг), операции по реализации которых подлежат обложению данным налогом (освобождены от налогообложения), в общей стоимости товаров (работ, услуг),

отгруженных за налоговый период (абзац пятый пункта 4 статьи 170 Кодекса).

В этих целях на налогоплательщиков возложены обязанности по ведению раздельного учета сумм налога на добавленную стоимость по приобретенным товарам (работам, услугам), используемым для осуществления как облагаемых налогом, так и освобожденных от налогообложения операций. При отсутствии у них раздельного учета суммы налога на добавленную стоимость по приобретенным товарам (работам, услугам) вычету не подлежат и в расходы по налогу на прибыль не включаются (абзацы седьмой и восьмой пункта 4 статьи 170 Кодекса).

Согласно абзацу девятому пункта 4 статьи 170 Кодекса налогоплательщики имеют право не применять положения названного пункта к тем налоговым периодам, в которых доля расходов на производство товаров (работ, услуг), операции по реализации которых не подлежат налогообложению, не превышает 5 процентов общей величины совокупных расходов на производство. При этом все суммы налога, предъявленные таким налогоплательщикам продавцами используемых в производстве товаров (работ, услуг) в указанном налоговом периоде, подлежат налоговому вычету в соответствии с порядком, определенным статьей 172 Кодекса.

Кодекс предусматривает возможность предоставления налоговых преимуществ отдельным категориям налогоплательщиков по сравнению с другими налогоплательщиками, включая возможность не уплачивать налоги либо уплачивать их в меньшем размере.

Из системного анализа статьи 170 Кодекса усматривается, что вопросам налогового учета посвящены содержащиеся в ней положения в том значении, в котором они решают вопрос отнесения сумм налога на добавленную стоимость к налоговым вычетам по данному налогу либо к расходам по налогу на прибыль.

В этом смысле абзац девятый пункта 4 упомянутой статьи предоставляет налогоплательщикам возможность отказаться от избыточного учета показателей, которые недостаточно существенны для целей исчисления налога на добавленную стоимость. Несущественными (не представляющими интереса для целей налогообложения) признаны показатели расходов, имеющие отношение к операциям, освобожденным от налогообложения, не превышающие пяти процентов от всех расходов налогоплательщиков.

Предоставление преимуществ, связанных исключительно с налоговым учетом сумм налога на добавленную стоимость, лишь хозяйствующим субъектам, осуществляющим деятельность в сфере производства товаров (работ, услуг), не дает экономического эффекта в виде уменьшения налогового бремени, поскольку объект обложения этим налогом возникает при реализации товаров (работ, услуг), а не в процессе производства продукции (выполнения работ, оказания услуг), для осуществления которых приобретаются сырье, материалы, средства производства, работы и услуги сторонних организаций.

Данный вывод следует из положений статьи 3 Кодекса, согласно которой налоги и сборы должны иметь экономическое основание и не могут быть произвольными. Указанная цель (предоставление преимуществ) достигается путем освобождения от налогообложения операций по реализации (передаче) товаров (работ, услуг), основных средств и нематериальных активов, имущественных прав.

Таким образом, право, предоставленное абзацем девятым пункта 4 статьи 170 Кодекса, распространяется на всех плательщиков налога на добавленную стоимость независимо от видов осуществляемой ими экономической деятельности.

Утверждение общества о том, что доля общехозяйственных расходов, относящаяся к операциям, не подлежащим обложению налогом

на добавленную стоимость, не превышает 5 процентов общей величины его совокупных расходов, инспекцией не опровергнуто.

Поскольку вывод инспекции о нарушении обществом положений пункта 4 статьи 170 Кодекса является ошибочным, у судов не имелось оснований для отказа в удовлетворении заявленного требования.

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

Вступившие в законную силу судебные акты арбитражных судов по делам со схожими фактическими обстоятельствами, принятые на основании норм 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 3 части 1 статьи 305, статьей 306 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации

ПОСТАНОВИЛ:

решение Арбитражного суда города Москвы от 07.06.2011 по делу № А40-10076/11-91-44, постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 19.08.2011 и постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 05.12.2011 по тому же делу отменить.

Заявление общества с ограниченной ответственностью «Проктер энд Гэмбл» удовлетворить.

Признать решение Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 48 по городу Москве от 14.09.2010 № 09-14/35 (в редакции решения Управления Федеральной налоговой службы по городу Москве от 03.11.2010 № 21-19/115398) о доначислении 309 824 рублей налога на добавленную стоимость недействительным.

Председательствующий

А.А. Иванов