



ВЫСШИЙ АРБИТРАЖНЫЙ СУД РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ПОСТАНОВЛЕНИЕ Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации

№ 12527/12

Москва

23 апреля 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., Андреевой Т.К., Бациева В.В., Завьяловой Т.В., Иванниковой Н.П., Козловой О.А., Маковской А.А., Никифорова С.Б., Сарбаша С.В., Слесарева В.Л., Юхнея М.Ф. –

рассмотрел заявление федерального государственного казенного учреждения «Управление вневедомственной охраны Управления Министерства внутренних дел Российской Федерации по Астраханской области» о пересмотре в порядке надзора решения Арбитражного суда Астраханской области от 19.03.2012 по делу № А06-3121/2011, постановления Двенадцатого арбитражного апелляционного суда

от 31.05.2012 и постановления Федерального арбитражного суда Поволжского округа от 23.08.2012 по тому же делу.

В заседании приняли участие представители:

от заявителя – федерального государственного казенного учреждения «Управление вневедомственной охраны Управления Министерства внутренних дел Российской Федерации по Астраханской области» – Афанасьев М.Ю., Ковкин М.Ю., Колесник В.А., Щипалкин А.В.;

от Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 4 по Астраханской области – Сангаджиев А.Н., Суховеев Е.М.

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

Отдел вневедомственной охраны при отделе внутренних дел закрытого административно-территориального образования – города Знаменска Астраханской области (далее – отдел) обратился в Арбитражный суд Астраханской области с заявлением о признании недействительным решения Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 4 по Астраханской области (далее – инспекция) от 14.03.2011 № 11-41/3 о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, принятого по результатам выездной налоговой проверки за 2007 – 2009 годы, которым доначислено 7 222 828 рублей налога на прибыль, предложено удержать из доходов налогоплательщиков и перечислить в бюджет 38 133 рубля налога на доходы физических лиц, начислены соответствующие суммы пеней; а также отдел был привлечен к ответственности на основании пункта 1 статьи 122 и статьи 123 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – Кодекс).

Решением Арбитражного суда Астраханской области от 29.06.2011 заявленное требование отдела удовлетворено.

Постановлением Двенадцатого арбитражного апелляционного суда от 26.09.2011 решение суда первой инстанции оставлено без изменения.

Федеральный арбитражный суд Поволжского округа постановлением от 26.12.2011 названные судебные акты в части признания недействительным решения инспекции о доначислении налога на прибыль, начисления соответствующих сумм пеней и штрафа по пункту 1 статьи 122 Кодекса отменил, дело в этой части направил на новое рассмотрение в суд первой инстанции; в остальной части судебные акты оставил без изменения.

Решением Арбитражного суда Астраханской области от 19.03.2012 в удовлетворении заявленного требования отказано.

Постановлением Двенадцатого арбитражного апелляционного суда от 31.05.2012 решение суда первой инстанции от 19.03.2012 оставлено без изменения.

При рассмотрении дела в суде кассационной инстанции отдел в результате реорганизации заменен в порядке статьи 48 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации на правопреемника – федеральное государственное казенное учреждение «Управление вневедомственной охраны Управления Министерства внутренних дел Российской Федерации по Астраханской области» (далее – управление).

Федеральный арбитражный суд Поволжского округа постановлением от 23.08.2012 решение от 19.03.2012 и постановление от 31.05.2012 отменил в части привлечения к налоговой ответственности за неуплату налога на прибыль, решение инспекции с учетом смягчающих ответственность обстоятельств признал незаконным в части наложения штрафа по пункту 1 статьи 122 Кодекса в размере, превышающем 100 000 рублей; в остальной части указанные судебные акты оставил без изменения.

В заявлении, поданном в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации, о пересмотре решения от 19.03.2012, постановлений

от 31.05.2012 и от 23.08.2012 в порядке надзора управление просит их отменить, ссылаясь на нарушение единообразия в толковании и применении арбитражными судами норм материального права, и принять новый судебный акт об удовлетворении требования в полном объеме.

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

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

Как усматривается из материалов дела, основанием к доначислению налога на прибыль послужил вывод инспекции о занижении налоговой базы в результате неучета доходов от оказания услуг по охране имущества физических и юридических лиц.

Соглашаясь с выводом инспекции о необходимости учета указанных доходов для целей налогообложения, суды правомерно исходили из следующего.

Подразделения вневедомственной охраны при органах внутренних дел оказывают за плату услуги юридическим и физическим лицам в соответствии с заключенными договорами по охране их имущества.

Согласно положениям статьи 321.1 Кодекса (действовавшей в спорный период) отделы вневедомственной охраны, будучи бюджетными учреждениями, финансирование которых осуществляется как за счет бюджетных средств, так и за счет доходов от коммерческой деятельности, являлись плательщиками налога на прибыль в отношении прибыли, полученной от коммерческой деятельности.

Пунктом 1 статьи 321.1 Кодекса был предусмотрен порядок расчета налоговой базы по налогу на прибыль в отношении доходов от коммерческой деятельности и установлен запрет на направление суммы

превышения доходов над расходами от данной деятельности до исчисления налога на прибыль на покрытие расходов, подлежащих осуществлению за счет бюджетных ассигнований, выделяемых бюджетному учреждению.

Средства, получаемые подразделениями вневедомственной охраны в соответствии с договорами по охране имущества юридических и физических лиц, не могут быть квалифицированы в качестве средств целевого финансирования, не учитываемых в составе доходов для целей налогообложения на основании подпункта 14 пункта 1 статьи 251 Кодекса.

Делая указанный вывод, суды обоснованно исходили в том числе из положений бюджетного законодательства.

Согласно пункту 3 статьи 41 Бюджетного кодекса Российской Федерации (в редакции, действовавшей до 01.01.2011) доходы от платных услуг, оказываемых бюджетными учреждениями, относятся к категории неналоговых доходов бюджетов после уплаты предусмотренных законодательством налогов.

Данный вывод согласуется с положениями федеральных законов о федеральном бюджете на соответствующий год. Так, статьей 24 Федерального закона от 19.12.2006 № 238-ФЗ «О федеральном бюджете на 2007 год» было предусмотрено, что средства, полученные подразделениями органов внутренних дел в соответствии с договорами по охране имущества юридических и физических лиц, подлежат перечислению в федеральный бюджет после уплаты соответствующих налогов. Аналогичные положения содержались и в федеральных законах о федеральном бюджете на 2008 и 2009 годы.

Названный вывод судов соответствует подходу Конституционного Суда Российской Федерации, отраженному в постановлении от 22.06.2009 № 10-П «По делу о проверке конституционности пункта 4 части второй статьи 250, статьи 321.1 Налогового кодекса Российской Федерации и абзаца второго пункта 3 статьи 41 Бюджетного кодекса Российской

Федерации», а также позиции Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации, выраженной в пункте 4 информационного письма от 22.12.2005 № 98 «Обзор практики разрешения арбитражными судами дел, связанных с применением отдельных положений главы 25 Налогового кодекса Российской Федерации».

Между тем суды, отказывая в признании недействительным оспариваемого решения инспекции, не учли следующее.

Из решения инспекции усматривается, что в проверяемый период отдел получил выручку от реализации услуг по охране в размере 33 819 997 рублей, и именно с этой суммы после ее учета в составе налогооблагаемых доходов был исчислен налог на прибыль в размере 7 222 828 рублей.

При этом какие-либо расходы, связанные с осуществлением такой деятельности, направленной на получение дохода, инспекцией не учтены со ссылкой на полное финансовое обеспечение отдела за счет средств федерального бюджета. По мнению инспекции, поскольку все расходы произведены за счет бюджетного финансирования, то, соответственно, с учетом пункта 2 статьи 321.1 Кодекса отсутствуют расходы, учитываемые для целей налогообложения, и налоговая база по налогу на прибыль равна выручке, полученной по договорам на оказание услуг по охране.

Согласно названному пункту в составе доходов и расходов бюджетных учреждений, включаемых в налоговую базу, не учитываются доходы, полученные в виде средств целевого финансирования и целевых поступлений на содержание бюджетных учреждений и ведение уставной деятельности, финансируемой за счет указанных источников, и расходы, производимые за счет этих средств.

Однако то обстоятельство, что отдел, действуя во исполнение пункта 3 статьи 41 Бюджетного кодекса Российской Федерации и соответствующих положений федеральных законов о федеральном бюджете на соответствующий год, перечислял доходы от оказания услуг

по охране в федеральный бюджет и затем получал их в качестве финансирования, не освобождает его от обязанности по включению средств, полученных в качестве оплаты за оказанные услуги, в состав налогооблагаемых доходов, и, следовательно, не лишает права учесть понесенные при осуществлении упомянутой деятельности расходы при исчислении налога на прибыль.

Таким образом, ссылка инспекции на пункт 2 статьи 321.1 Кодекса не обоснована в силу неверной квалификации указанных средств как средств бюджетного финансирования.

Изложенная правовая позиция была сформулирована в постановлении Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 16.10.2007 № 7657/07.

При названных обстоятельствах инспекция должна была определить соотношение доходов от оказания услуг по охране в общем объеме полученного отделом финансирования и с учетом положений, предусмотренных абзацем третьим пункта 1 и пунктом 4 статьи 321.1 Кодекса, а также принципа пропорционального распределения расходов, закрепленного абзацем четвертым пункта 1 статьи 272 и пунктом 3 статьи 321.1 Кодекса, определить налоговую базу по налогу на прибыль.

Неприменение указанных положений налогового законодательства повлекло необоснованное исчисление инспекцией налога на прибыль в сумме, не соответствующей действительному размеру налогового обязательства отдела.

При таких обстоятельствах оспариваемые судебные акты подлежат отмене на основании пункта 1 части 1 статьи 304 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации 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 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 3 части 1 статьи 305, статьей 306 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации

ПОСТАНОВИЛ:

решение Арбитражного суда Астраханской области от 19.03.2012 по делу № А06-3121/2011, постановление Двенадцатого арбитражного апелляционного суда от 31.05.2012 и постановление Федерального арбитражного суда Поволжского округа от 23.08.2012 по тому же делу отменить.

Заявление федерального государственного казенного учреждения «Управление вневедомственной охраны Управления Министерства внутренних дел Российской Федерации по Астраханской области» удовлетворить.

Признать недействительным решение Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 4 по Астраханской области от 14.03.2011 № 11-41/3.

Председательствующий

А.А. Иванов