

Федеральный арбитражный суд Дальневосточного округа

Обзор практики рассмотрения споров, связанных с применением главы 25 Налогового кодекса Российской Федерации (налог на прибыль организаций)

1. Бюджетные ассигнования, полученные и использованные налогоплательщиком на цели, определенные источником финансирования, не должны включаться в состав доходов, учитываемых при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций.

Федеральное казенное предприятие (далее - предприятие) обратилось в арбитражный суд с заявлением о признании недействительным решения налогового органа в части доначисления налога на прибыль организаций, доначисленного вследствие выявленного в ходе выездной налоговой проверки не включения предприятием в состав доходов сумм, поступивших из средств федерального бюджета для возмещения затрат на погашение задолженности по заработной плате, уплате налогов и сборов, погашение кредиторской задолженности перед поставщиками за электроэнергию, топливо, коммунальные услуги за 2006, 2007 годы.

Суд первой инстанции, удовлетворяя требования налогоплательщика, апелляционная инстанция, поддерживая выводы суда, исходили из того, что полученные денежные средства направлены налогоплательщиком на конкретные цели финансирования, нарушений порядка ведения отдельного учета доходов (расходов) полученных денежных средств, как того требует статья 251 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ), а также нецелевого их использования и получения в результате этого экономической выгоды, налоговым органом не доказано.

Признавая выводы судов обеих инстанций правильными, суд кассационной инстанции указал следующее.

Согласно общему принципу определения доходов, содержащемуся в статье 41 НК РФ, доходом признается экономическая выгода в денежной или натуральной форме, учитываемая в случае возможности ее оценки в той мере, в которой эту выгоду можно оценить, и определяемая в соответствии с главой 25 НК РФ «Налог на прибыль организаций», из положений которой следует, что объектом обложения налогом на прибыль является прибыль, полученная налогоплательщиком.

Прибылью в целях главы 25 НК РФ для российских организаций признаются полученные доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов.

Статьей 251 НК РФ установлен перечень доходов, не учитываемых при определении налоговой базы по налогу на прибыль, к которым в том числе отнесены средства целевого финансирования, в том числе имущество, полученное налогоплательщиком и использованное им по назначению, определенному источником целевого финансирования или федеральными законами. При этом налогоплательщики, получившие средства целевого финансирования, обязаны вести отдельный учет доходов (расходов), полученных (произведенных) в рамках целевого финансирования, при отсутствии такого учета у налогоплательщика, получившего средства целевого финансирования, указанные средства рассматриваются как подлежащие налогообложению с даты их получения (подпункт 14 пункта 1 статьи 251 НК РФ).

При таких обстоятельствах суды пришли к правильному выводу о том, что бюджетные ассигнования, полученные и использованные предприятием на цели, определенные источником финансирования, не должны включаться в состав доходов, учитываемых при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций.

Довод инспекции о неправильной квалификации денежных ассигнований со ссылкой на то, что налогоплательщик не является бюджетным учреждением, и вследствие этого их нельзя признать целевыми, отклонен как основанный на неправильном толковании норм материального права.

2. Денежные средства, уплаченные членами товарищества - собственниками жилых помещений за оказанные коммунальные услуги, являются целевыми денежными средствами, соответственно, не подлежат включению в налогооблагаемую базу по налогу на прибыль организаций товарищества собственников жилья.

Товарищество собственников жилья (далее - товарищество, ТСЖ) обратилось в арбитражный суд с заявлением о признании недействительным решения налогового органа в части доначисления налога на прибыль организаций, исчисления пеней и штрафа по пункту 1 статьи 122 НК РФ.

Доначисляя налог на прибыль организаций, налоговый орган указал на занижение товариществом налоговой базы по налогу на прибыль организаций, выразившееся в неучете в целях налогообложения по данному налогу доходов, полученных от оказания коммунальных услуг по

обслуживанию жилищного фонда, ремонту жилых помещений собственников квартир домов, подведомственных товариществу.

Решением арбитражного суда первой инстанции в удовлетворении заявленных требований отказано, поскольку суд не усмотрел наличие уважительных причин для восстановления пропущенного срока, предусмотренного частью 4 статьи 198 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации (далее - АПК РФ).

Апелляционный суд, отменяя судебный акт арбитражного суда первой инстанции, пришел к выводу о наличии оснований для признания причин пропуска процессуального срока уважительными, поэтому ходатайство товарищества о восстановлении предусмотренного частью 4 статьи 198 АПК РФ срока удовлетворил, рассмотрев заявленные требования по существу, признав их обоснованными.

Суд апелляционной инстанции пришел к выводу о том, что инспекция безосновательно вменила товариществу занижение налоговой базы в спорной сумме, уплаченной последнему собственниками жилых помещений за осуществление деятельности по содержанию общего имущества многоквартирного дома, то есть деятельности, для которой ТСЖ создано.

Из обстоятельств дела, установленных этим судом по эпизоду вмененного товариществу налогового нарушения следует, что в соответствии с пунктами 1.1, 1.2 устава товарищество создано физическими и юридическими лицами, владеющими на праве собственности помещениями в жилых домах в целях реализации ими своих прав по владению, пользованию и распоряжению общей собственностью.

Согласно пунктам 2.4, 2.8 устава товарищество самостоятельно определяет организацию по обслуживанию дома, включая государственные жилищно-эксплуатационные и ремонтно-строительные организации, кооперативы, частные фирмы и иные субъекты хозяйствования, заключает с ними соответствующие договоры. Кроме того, товарищество выступает заказчиком на коммунальные и иные услуги (водо-, тепло-, электро-, газоснабжение и др.), заключает договоры с соответствующими организациями на оказание этих услуг.

Статьей 137 Жилищного кодекса Российской Федерации (далее – ЖК РФ) предусмотрено право товарищества заключать договоры на содержание и ремонт общего имущества в этом доме, договоры об оказании коммунальных услуг и прочие договоры в интересах членов товарищества; определять смету доходов и расходов на год и на основе принятой сметы устанавливать размеры платежей и взносов для каждого собственника

помещения в многоквартирном доме в соответствии с его долей в праве общей собственности на общее имущество в этом доме.

Согласно пункту 2 статьи 39 ЖК РФ расходы на содержание общего имущества в многоквартирном доме отнесены к обязательным расходам, которые связаны с оплатой расходов на содержание, текущий и капитальный ремонт общего имущества в многоквартирном доме.

В соответствии с пунктом 2 статьи 251 НК РФ (в редакции, действовавшей в спорный период) при определении налоговой базы не учитываются целевые поступления (за исключением целевых поступлений в виде подакцизных товаров).

К целевым поступлениям на содержание некоммерческих организаций и ведение ими уставной деятельности относятся: осуществленные в соответствии с законодательством Российской Федерации о некоммерческих организациях вступительные взносы, членские взносы, целевые взносы и отчисления в публично-правовые профессиональные объединения, построенные на принципе обязательного членства, паевые вклады, а также пожертвования, признаваемые таковыми в соответствии с Гражданским кодексом Российской Федерации.

В этой связи суд кассационной инстанции пришел к выводу о том, что вторая судебная инстанция правомерно обосновала свои выводы, сославшись на статьи 247, 249, пункт 1 статьи 38, пункт 1 статьи 39 НК РФ, указав на то, что при отсутствии объекта налогообложения по налогу на прибыль организаций денежные средства, поступившие в товарищество от собственников жилых помещений в многоквартирном доме на оплату коммунальных услуг, являются целевыми поступлениями, направленными на ведение товариществом уставной деятельности - содержание общего имущества многоквартирного дома.

3. Получение бюджетным учреждением дохода от оказания услуг, не отнесенных к видам уставной деятельности, обусловленной целями его создания, признается объектом налогообложения налогом на прибыль организаций.

Межрайонная инспекция обратилась в арбитражный суд с заявлением о взыскании с государственного учреждения квартирно-эксплуатационной части Министерства обороны Российской Федерации (далее - учреждение, КЭЧ) задолженности по налогу на прибыль организаций, пени и назначенных по пункту 1 статьи 122 НК РФ штрафных санкций.

Поводом для обращения инспекции в суд послужили результаты выездной проверки, в ходе которой установлено, что в проверяемый период

КЭЧ помимо бюджетной деятельности осуществляло внебюджетную (коммерческую) деятельность в виде оказания жилищно-коммунальных услуг и реализации твердого топлива (угля) сторонним организациям и физическим лицам. Доходы, полученные от осуществления предпринимательской деятельности, учреждением при формировании налогооблагаемой базы по налогу на прибыль организаций не учитывались. Определив размер дохода, полученного от предпринимательской деятельности, и приходящихся на осуществление деятельности по оказанию жилищно-коммунальных услуг расходов, межрайонная инспекция доначислила налог на прибыль организаций и в порядке пункта 2 статьи 45 НК РФ обратилась за его взысканием в суд.

Решением арбитражного суда первой инстанции, оставленным без изменения апелляционным судом, требования налогового органа удовлетворены частично, применив положения пунктов 1, 4 статьи 112, пункта 3 статьи 114 НК РФ суд снизил размера штрафа.

Учреждение, не соглашаясь с судебными актами, указало на отсутствие у него обязанности по уплате налога на прибыль организаций ввиду осуществления последним деятельности по оказанию жилищно-коммунальных услуг в рамках реализации исключительных полномочий Министерства обороны Российской Федерации. КЭЧ полагало, что содержание подразделений квартирно-эксплуатационной службы Министерства обороны Российской Федерации за счет средств, поступающих от жилищно-коммунальных услуг, является формой финансирования и материально-технического обеспечения государственного органа исполнительной власти, применяемой наряду со сметно-бюджетным финансированием организаций Министерства обороны Российской Федерации, соответственно, основания для отнесения учреждения к плательщикам налога на прибыль организаций, по её мнению, отсутствовали.

Суд кассационной инстанции, признавая судебные акты законными и обоснованными, а доводы учреждения несостоятельными, исходил из следующего.

В соответствии со статьями 23, 45 НК РФ налогоплательщик самостоятельно исчисляет и уплачивает законно установленные налоги и сборы в определенные законом сроки. Невыполнение или ненадлежащее выполнение обязанности по уплате налогов и сборов является основанием для привлечения налогоплательщика к налоговой ответственности и исчисления пени.

Исходя из положений статьи 247 НК РФ, объектом обложения налогом на прибыль организаций признается прибыль, полученная налогоплательщиком. Для российских организаций прибылью признаются

полученные доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов, которые определяются в соответствии с главой 25 Кодекса.

Согласно пункту 1 статьи 248 НК РФ к доходам в целях главы 25 НК РФ относятся доходы от реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав и внереализационные доходы.

На основании пункта 1 статьи 321.1 НК РФ налоговая база бюджетных учреждений определяется как разница между полученной суммой доходов от реализации товаров, выполненных работ, оказанных услуг, суммой внереализационных доходов (без учета налога на добавленную стоимость, акцизов по подакцизным товарам) и суммой фактически осуществленных расходов, связанных с ведением коммерческой деятельности. При этом налогоплательщики - бюджетные учреждения, финансируемые за счет средств бюджетов всех уровней и получающие доходы от иных источников, в целях налогообложения обязаны вести отдельный учет доходов (расходов), полученных (произведенных) в рамках целевого финансирования и за счет иных источников.

Пунктом 3 статьи 41 Бюджетного кодекса Российской Федерации определены виды неналоговых доходов бюджетов, к которым в том числе отнесены доходы от использования имущества, находящегося в государственной или муниципальной собственности, а также иные неналоговые доходы.

Судами установлено, что КЭЧ является бюджетным учреждением, имеет на балансе недвижимое имущество, закрепленное за учреждением на праве оперативного управления, также являлось балансодержателем жилого фонда, расположенного в военных гарнизонах.

В проверяемый период КЭЧ через свои структурные подразделения оказывало организациям и предприятиям коммунальные услуги, заключало с ними договоры на оказание коммунальных услуг, выставляло счета-фактуры в их адрес и получало на расчетный счет денежные средства. Кроме того, учреждение оказывало жилищно-коммунальные услуги и физическим лицам - квартиросъемщикам: техническое обслуживание жилищного фонда (содержание и текущий ремонт, капитальный ремонт жилищного фонда), водоотведение, теплоснабжение, горячее и холодное водоснабжение, газоснабжение, вывоз бытовых отходов. Доходы, полученные от оказания жилищно-коммунальных услуг, в облагаемую налогом на прибыль организаций базу учреждение не включало.

В этой связи суды обеих инстанций обоснованно пришли к выводу о наличии у КЭЧ обязанности по уплате налога на прибыль организаций.

Судами правомерно отклонены доводы налогоплательщика о том, что оказание жилищно-коммунальных услуг является исключительным полномочием учреждения, поскольку оказание услуг по жилищно-коммунальному обслуживанию не отнесено к видам деятельности, осуществляемым для достижения целей создания учреждения, а, кроме того, такие услуги могут быть осуществлены любым юридическим лицом.

4. Поскольку налогоплательщиком представлены путевые листы, не соответствующие типовой форме, а кассовые чеки, отпечатанные на контрольно-кассовой машине, незарегистрированной за продавцом, не подтверждают факт осуществления расходов на приобретение горюче-смазочных материалов, отсутствуют правовые основания для признания незаконным решения налогового органа в части доначисления налога на прибыль организаций.

Налоговой инспекцией в отношении общества проведена выездная налоговая проверка по вопросам соблюдения законодательства о налогах и сборах, правильности исчисления и своевременности уплаты налогов и сборов, в том числе налога на прибыль организаций. Основанием для доначисления налога на прибыль организаций явились выводы налогового органа о документальном неподтверждении произведенных затрат на приобретение ГСМ, и, соответственно, о неправомерном включении их в состав расходов, уменьшающих облагаемую базу для исчисления налога на прибыль.

Общество, не соглашаясь с решением налогового органа в этой части, обратилось в арбитражный суд, который поддержал налоговый орган, признав заявленные требования необоснованными. Выводы суда первой инстанции поддержаны апелляционным судом.

При этом суды обеих инстанций правомерно исходили из следующего.

В силу пункта 1 статьи 252 НК РФ расходами в целях исчисления налога на прибыль признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты (а в случаях, предусмотренных статьей 256 НК РФ, убытки), осуществленные (понесенные) налогоплательщиком. Под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме. Под документально подтвержденными расходами понимаются затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Федеральным законом от 21.11.1996 № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» и пунктом 13 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденного приказом Министерства финансов Российской Федерации от 29.07.1998 № 34н, предусмотрено, что

все хозяйственные операции, проводимые организацией, должны оформляться оправдательными документами. Эти документы служат первичными учетными документами, на основании которых ведется бухгалтерский учет. Первичные учетные документы принимаются к учету, если они составлены по форме, содержащейся в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации, а документы, форма которых не предусмотрена в этих альбомах, должны содержать обязательные реквизиты, перечисленные в данной статье.

Таким образом, поскольку Налоговый кодекс Российской Федерации не устанавливает перечня первичных документов, подлежащих оформлению при осуществлении налогоплательщиком тех или иных хозяйственных операций, не предъявляет каких-либо специальных требований к их оформлению (заполнению), расходы на приобретение ГСМ и их списание могут осуществляться на основании как унифицированных форм, так и иных форм первичных документов.

Постановлением Государственного комитета Российской Федерации от 28.11.1997 № 78 утверждены согласованные с Минфином России и Минэкономики России унифицированные формы первичной учетной документации. Согласно данному постановлению путевой лист является первичным документом, на основании которого определяется расход и списание ГСМ специализированных автотранспортных предприятий.

Обязательные реквизиты и порядок заполнения путевых листов установлены Приказом Минтранса РФ от 18.09.2008 № 152.

Письмом Минфина РФ от 25.08.2009 № 03-03-06/2/161 разъяснено, что путевой лист, самостоятельно разработанный организацией, может являться одним из документов, подтверждающих расходы на приобретение горюче-смазочных материалов, при наличии в нем обязательных реквизитов, утвержденных Приказом Минтранса России от 18.09.2008 № 152.

Как установлено судами, обществом в обоснование несения расходов на приобретение ГСМ представлены авансовые отчеты, кассовые чеки, путевые листы, журнал регистрации путевых листов. Оценив представленные доказательства, суды пришли к выводу о том, что указанные документы не подтверждают факт осуществления расходов на приобретение ГСМ, поскольку кассовые чеки, отпечатанные на ККТ, незарегистрированной за контрагентами, путевые листы не соответствуют типовой форме путевого листа, утвержденной постановлением Госкомстата Российской Федерации от 28.11.1997 № 78 «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету работы строительных машин и механизмов, работ в автомобильном транспорте», а журнал регистрации путевых листов

за 2006-2007 годы не содержит обязательных реквизитов, позволяющих проверить расход горючего в спорных периодах.

Следовательно, поскольку общество по оспариваемым эпизодам документально не подтвердило произведенные затраты, выводы судов о необоснованном включении в состав расходов затрат, уменьшающих облагаемую базу для исчисления налога на прибыль, судом кассационной инстанции признаны обоснованными.

5. Произведенные налогоплательщиком расходы по ремонту основных средств на основании статьи 260 НК РФ учитываются как прочие расходы при исчислении налога на прибыль организаций и не увеличивают стоимость этих основных средств.

Общество обратилось в арбитражный суд с заявлением о признании недействительным решения инспекции о доначисления налога на прибыль организаций, пеней и штрафа.

Удовлетворяя заявленные требования, суды руководствовались положениями статей 252, 253, 257, 260 НК РФ и исходили из недоказанности налоговым органом того, что при проведении работ по договорам подряда имели место реконструкция либо модернизация, техническое перевооружение объектов основных средств. Так судебными инстанциями установлено, что общество приобрело на открытом аукционе в собственность здание. С целью осуществления производственной деятельности обществом произведены расходы по технологическому присоединению к системам теплоснабжения, энергоснабжения и водоснабжения. Факт выполнения работ, стоимость и оплата налоговым органом не оспариваются, разногласия возникли по поводу их квалификации.

В соответствии с пунктом 1 статьи 252 НК РФ налогоплательщик уменьшает полученные доходы на сумму произведенных расходов. Положениями пункта 2 статьи 257 НК РФ предусмотрено, что первоначальная стоимость основных средств изменяется в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения, частичной ликвидации соответствующих объектов. При этом в данный перечень проведение ремонта основных средств не включено.

Согласно статье 260 НК РФ расходы на ремонт основных средств, произведенные налогоплательщиком, учитываются при исчислении налога на прибыль в размере фактических затрат в том отчетном периоде, в котором осуществлены.

Поскольку при рассмотрении дела судом на основании исследования договоров подряда, дополнений к нему, актов выполненных работ

установлен факт восстановления обществом нарушенной системы тепло- и энергоснабжения здания, которыми оно было обеспечено изначально, а также учитывая, что налоговый орган представленными документами не доказал, что при проведении работ по договорам подряда выполнены работы, предусмотренные положениями пункта 2 статьи 257 НК РФ, вывод судов о том, что стоимость произведенного ремонта правомерно учтена обществом при исчислении налога на прибыль, кассационной инстанцией признан обоснованным.

Главный урок этого дела состоит в том, что если содержащиеся в Налоговом кодексе РФ специальные технические термины затрудняют налоговую квалификацию проводимых ремонтных работ, то налоговому органу необходимо в качестве доказательств ссылаться на заключения экспертов.

6. Проявление налогоплательщиком должной осмотрительности в выборе контрагентов является обязательным условием для признания полученной налоговой выгоды обоснованной.

По результатам выездной налоговой проверки обществу доначислен налог на прибыль организаций в связи с необоснованным отнесением на расходы для целей исчисления налога на прибыль затрат по приобретению нефтепродуктов, оплате транспортных услуг, оказанных контрагентами. Налоговый орган сослался на установленные в ходе выездной проверки обстоятельства, свидетельствующие о сомнительности сделок с указанными контрагентами и фиктивности хозяйственных отношений с ними. В частности, инспекция указала на отсутствие контрагентов по юридическим адресам, подписание документов от их имени неустановленными лицами, что подтверждается проведенной почерковедческой экспертизой, неоформление транспортных товаросопроводительных документов, отсутствие необходимых условий для достижения результатов соответствующей экономической деятельности ввиду отсутствия управленческого или технического персонала, транспортных средств. Кроме того, налоговый орган указал на непроявление обществом должной осмотрительности в выборе контрагентов, соответственно, на необоснованное получение налогоплательщиком налоговой выгоды.

Общество обратилось в арбитражный суд с заявлением о признании недействительным решения инспекции.

Суд первой инстанции, отказывая в удовлетворении требований, апелляционный суд, поддерживая выводы суда первой инстанции, пришли к выводу о неподтверждении налогоплательщиком экономической направленности спорных затрат и их непосредственную связь с деятельностью, направленной на получение дохода. Отсутствие товарно-

транспортных накладных, наличие которых является обязательным при осуществлении перевозок автомобильным транспортом, расценено судами как неподтверждение факта оказания контрагентами услуг по перевозке нефтепродуктов. Судами указано, что выявленные инспекцией обстоятельства, явившиеся основанием для признания расходов необоснованными, свидетельствуют о невозможности приобретения налогоплательщиком топлива в заявленных размерах у поставщиков в силу фиктивного характера хозяйственной деятельности последних. Суды пришли к выводу о том, что общество не осуществляло реальную экономическую деятельность с указанными поставщиками и имело единственную цель - получение дохода исключительно за счет налоговой выгоды.

Выводы судов кассационной инстанцией признаны основанными на правильном применении норм материального права и соответствующими фактическим обстоятельствам дела.

Уплата сумм налога на прибыль налогоплательщиком-организацией является налоговой обязанностью, поэтому документы, на которые ссылается налогоплательщик в подтверждение исполнения такой обязанности, должны отвечать предъявляемым требованиям и достоверно свидетельствовать об обстоятельствах, с которыми законодательство связывает налоговые последствия.

Право налогоплательщика на уменьшение полученного им дохода на сумму произведенных расходов является разновидностью налогового вычета, предоставляемого добросовестным налогоплательщикам для компенсации реально понесенных ими затрат, связанных с получением дохода, в связи с чем обусловлено необходимостью подтверждения надлежащими документами факта несения таких расходов.

Учитывая изложенное, затраты налогоплательщика уменьшающие налоговую базу по налогу на прибыль, должны быть реально понесенными и документально подтвержденными, а сведения содержащиеся в этих документах - достоверными.

Разрешая спор, касающийся выполнения обязанности по уплате налогов, арбитражные суды обеих инстанций не ограничились установлением только формальных условий применения норм законодательства о налогах и сборах, исследовали и оценили всю совокупность имеющих значение для правильного разрешения дела обстоятельств - факт оплаты покупателем товаров (работ, услуг), действительные отношения общества и покупателя, наличие документов, подтверждающих факт приобретения нефтепродуктов и оказания услуг.

В частности, суды указали на недостоверность сведений, содержащихся в первичных документах, в том числе в отношении лиц, подписавших счета-фактуры, товарные накладные. Товарно-транспортные накладные при оказании услуг по перевозке нефтепродуктов не оформлялись.

В рассматриваемом случае причиной доначисления налогов в связи с получением налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды послужило, в том числе наличие доказательств, свидетельствующих, что общество действовало без должной осмотрительности.

Обществом в подтверждение осмотрительности в выборе контрагентов не приведены доводы в обоснование выбора контрагентов, учитывая, что по условиям делового оборота при осуществлении указанного выбора субъектами предпринимательской деятельности оцениваются не только условия сделки и их коммерческая привлекательность, но и деловая репутация, платежеспособность контрагента, а также риск неисполнения обязательств и предоставление обеспечения их исполнения, наличие у контрагента необходимых ресурсов (производственных мощностей, технологического оборудования, квалифицированного персонала) и соответствующего опыта.

Доказательств того, что обществом при истребовании от данных контрагентов учредительных документов и документов, подтверждающих их государственную регистрацию, были осуществлены действия по проверке реальности существования выбранных организаций как субъектов предпринимательской деятельности, полномочий лиц, представляющих интересы контрагентов, составляющих и подписывающих хозяйственные документы, не представлено.

Поскольку доводы общества о неправомерности доначисления ему налога на прибыль не нашли своего подтверждения в ходе рассмотрения дела путем представления совокупности допустимых доказательств, суд кассационной инстанции согласился с доводами судов о совершении налогоплательщиком действий, направленных на необоснованное получение из бюджета налоговой выгоды.

7. Несоблюдение налогоплательщиком установленного законом трехлетнего срока обращения в налоговый орган с заявлением о возврате излишне уплаченного налога на прибыль организаций является основанием для отказа в удовлетворении требования о признании недействительным решения налогового органа.

Общество обратилось в арбитражный суд с заявлением о признании недействительными решений межрайонной инспекции об отказе возратить излишне уплаченный налог на прибыль организаций, а также об обязанности

налогового органа устранить допущенные нарушения прав и законных интересов общества.

В обоснование заявленных требований общество сослалось на пункт 7 статьи 78 НК РФ, определение Конституционного Суда Российской Федерации от 21.06.2001 № 173-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданки Мелерзановой Веры Анатольевны на нарушение ее конституционных прав пунктом 8 статьи 78 Налогового кодекса Российской Федерации», статьи 198, 199 АПК РФ и мотивировало незаконностью оспариваемых актов ввиду наличия у общества переплаты по налогу на прибыль организаций, подлежащему зачислению в федеральный бюджет, в бюджет субъекта Российской Федерации, в местный бюджет, о которой заявителю стало известно после реорганизации общества и получения справки о состоянии расчетов по налогам, сборам и взносам.

Суд первой инстанции требования налогоплательщика удовлетворил, оспариваемые решения налогового органа признал недействительными как не соответствующие статьям 78, 79 НК РФ. Суд обязал инспекцию произвести возврат обществу налога на прибыль организаций. При этом суд указал, что требования обществом заявлены в пределах предусмотренных статьей 78 НК РФ, статьями 196, 200 Гражданского кодекса Российской Федерации (далее – ГК РФ) срока и порядка возврата излишне уплаченного налога.

Апелляционная инстанция, отменяя решение суда первой инстанции, пришла к выводу о том, что при рассмотрении требований о законности ненормативных актов налоговой инспекции общие правила о сроке исковой давности, в том числе положения статьи 200 ГК РФ, подлежащие применению при рассмотрении исков о возврате из бюджета переплаченной суммы, заявленных в порядке гражданского или арбитражного судопроизводства, не применяются. Суд указал, что пропуск срока, определенного пунктом 8 статьи 78 НК РФ, исключает возможность признания незаконными оспариваемых решений налогового органа, и, поскольку требование о возврате сумм в порядке искового производства обществом не заявлено, правовые основания для удовлетворения заявленных требований отсутствуют.

Выводы суда апелляционной инстанции судом кассационной инстанции признаны основанными на правильном применении норм налогового законодательства, регулирующих спорные правоотношения.

Рассматривая требования заявителя в порядке, установленном главой 24 АПК РФ, арбитражный суд апелляционной инстанции осуществил проверку оспариваемых решений положениями Налогового кодекса

Российской Федерации и пришел к выводу о соблюдении инспекций при их принятии требований действующего законодательства.

Так, согласно подпункту 5 пункта 1 статьи 21 НК РФ налогоплательщики имеют право на своевременный зачет или возврат сумм излишне уплаченных либо излишне взысканных налогов, пеней, штрафов.

В силу подпункта 7 пункта 1 статьи 32 НК РФ налоговые органы обязаны осуществлять возврат или зачет излишне уплаченных или излишне взысканных сумм налогов, пеней и штрафов в порядке, предусмотренном Налоговым кодексом Российской Федерации.

В соответствии с пунктом 1 статьи 78 НК РФ сумма излишне уплаченного налога подлежит зачету в счет предстоящих платежей налогоплательщика по этому или иным налогам, погашения недоимки либо возврату налогоплательщику в порядке, предусмотренном данной статьей.

Пунктом 7 статьи 78 НК РФ определено, что зачет суммы излишне уплаченного налога в счет предстоящих платежей осуществляется налоговым органом на основании письменного заявления налогоплательщика.

Заявление о возврате (зачете) суммы излишне уплаченного налога может быть подано в течение трех лет со дня уплаты указанной суммы (пункт 8 статьи 78 НК РФ).

Проанализировав имеющиеся в материалах дела доказательства, арбитражный суд апелляционной инстанции признал несоблюденным налогоплательщиком установленный пунктом 8 статьи 78 НК РФ трехлетний срок обращения в налоговый орган с заявлением о возврате излишне уплаченного налога на прибыль организаций.

Таким образом, поскольку оспариваемые решения межрайонной инспекции соответствуют требованиям статьи 78 НК РФ, правовых оснований для признания их недействительными в порядке главы 24 АПК РФ не имеется.

Согласно пункту 22 Постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 28.02.2001 № 5 «О некоторых вопросах применения части первой Налогового кодекса Российской Федерации» в случае отказа налогового органа в удовлетворении заявления налогоплательщика о возврате или зачете излишне уплаченных сумм налогов и пеней налогоплательщик вправе обратиться в суд с иском о возврате или зачете указанных сумм.

В определении Конституционного Суда Российской Федерации от 21.06.2001 № 173-О разъяснено, что положения пункта 8 статьи 78 НК РФ не препятствуют налогоплательщику в случае пропуска предусмотренного этой нормой срока (трехлетнего срока подачи в налоговый орган заявления о возврате (зачете) налога) обратиться в суд с иском о возврате из бюджета (зачете) переплаченной суммы в порядке гражданского или арбитражного судопроизводства, и в этом случае действуют общие правила исчисления срока исковой давности - со дня, когда лицо узнало или должно было узнать о нарушении своего права (пункт 1 статьи 200 ГК РФ).

Вместе с тем согласно заявлению общества и последующему уточнению требования о возврате из бюджета переплаченной суммы в порядке гражданского или арбитражного судопроизводства заявлено не было.

8. В отношении амортизируемых основных средств, используемых для работы в условиях агрессивной среды и (или) повышенной сменности, к основной норме амортизации налогоплательщиком применяется специальный коэффициент.

Общество, осуществляющее деятельность на территории острова Сахалин и прилегающего к нему шельфа Охотского моря, ссылаясь на несогласие с выводами налогового органа об отсутствии оснований для применения специального коэффициента 2 к норме амортизации основных средств при исчислении налога на прибыль организаций, обратилось в арбитражный суд с заявлением о признании его недействительным.

Арбитражный суд первой инстанции, применив положения Постановления Совета Министров СССР от 10.11.1967 № 1029 «Об утверждении Перечня районов Крайнего Севера и местностей, приравненных к районам Крайнего Севера, на которые распространяется действие указов Президиума Верховного Совета СССР от 10.02.1960 и от 26.09.1967 «О расширении льгот для лиц, работающих районах Крайнего Севера и в местностях, приравненных к районам Крайнего Севера», Закона Российской Федерации от 19.02.1993 №4520-1 «О государственных гарантиях и компенсациях для лиц, работающих и проживающих в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях», постановлений Госстроя Российской Федерации от 17.12.1999 №81, 27.02.2003 № 25, 12.01.2004 № 5, Инструкции по проведению комплексного технического освидетельствования изотермических резервуаров РД 03-410-01, утвержденной постановлением Госгортехнадзора РФ от 20.07.2001 № 32, Сборника сметных норм на геологоразведочные работы (СН-92), утвержденного приказом Министерства природных ресурсов Российской Федерации от 21.03.2000 № 81, учитывая представленное налогоплательщиком заключение ФГУП «Государственный научный исследовательский институт гражданской авиации» от 27.12.2010 по оценке

влияния природно-климатических условий острова Сахалин на повышенный износ изделий авиационного и приравненного к ним назначения, принадлежащих обществу, пришел к выводу о правомерном применении последним специального коэффициента 2 к норме амортизации основных средств.

Согласно пункту 7 статьи 259 НК РФ в отношении амортизируемых основных средств, используемых для работы в условиях агрессивной среды и (или) повышенной сменности, к основной норме амортизации налогоплательщик вправе применять специальный коэффициент, но не выше 2. Данные положения не распространяются на основные средства, относящиеся к первой, второй и третьей амортизационным группам, в случае, если амортизация по данным основным средствам начисляется нелинейным методом. Иных ограничений для применения специального коэффициента к основной норме амортизации налоговое законодательство не содержит.

В целях главы 25 НК РФ под агрессивной средой понимается совокупность природных и (или) искусственных факторов, влияние которых вызывает повышенный износ (старение) основных средств в процессе их эксплуатации. К работе в агрессивной среде приравнивается также нахождение основных средств в контакте с взрыво-, пожароопасной, токсичной или иной агрессивной технологической средой, которая может послужить причиной (источником) инициирования аварийной ситуации.

Таким образом, для применения налогоплательщиком специального коэффициента, но не выше 2 к основной норме амортизации, необходимо установление факта работы оборудования в условиях агрессивной среды, начисление амортизации линейным способом либо при нелинейном способе - отнесение основных средств к амортизационным группам, за исключением первой, второй и третьей.

Согласно учетной политике общества на 2006 и 2007 годы заявитель использовал линейный способ начисления амортизации.

В подтверждение наличия агрессивной среды при осуществлении деятельности на территории острова Сахалин и прилегающего к нему шельфа Охотского моря, налогоплательщик представил заключение ФГУП «Государственный научный исследовательский институт гражданской авиации» по оценке влияния природно-климатических условий острова Сахалин на повышенный износ от 27.12.2010. Согласно выводам заключения остров Сахалин относится к регионам с повышенной агрессивностью атмосферы по отношению к металлоизделиям, в 2006-2007 годах и в целом в анализируемом интервале с 2001 по 2010 на острове Сахалин имели место экстремальные природно-климатические условия, которые негативно влияли на оборудование, вызывая его повышенный износ. Заключение содержит

приложение «Перечень объектов основных средств, к которым применяется повышающий коэффициент амортизации за 2006-2007 годы».

Суд кассационной инстанции поддержал вывод суда о наличии у общества правовых оснований для применения специального коэффициента амортизации.