



## ВЫСШИЙ АРБИТРАЖНЫЙ СУД РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

---

### ПОСТАНОВЛЕНИЕ Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации

№ 1407/11

Москва

5 июля 2011 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., Бациева В.В.,  
Витрянского В.В., Завьяловой Т.В., Зориной М.Г., Иванниковой Н.П.,  
Исайчева В.Н., Козловой О.А., Никифорова С.Б., Першутова А.Г.,  
Сарбаша С.В. –

рассмотрел заявление Инспекции Федеральной налоговой службы  
№ 33 по городу Москве о пересмотре в порядке надзора решения  
Арбитражного суда города Москвы от 23.04.2010 по делу  
№ А40-167992/09-13-1421, постановления Девятого арбитражного  
апелляционного суда от 21.07.2010 и постановления Федерального  
арбитражного суда Московского округа от 21.10.2010 по тому же делу.

В заседании приняли участие представители:

от заявителя – Инспекции Федеральной налоговой службы № 33 по городу Москве – Алёшин А.Д., Егорова Е.А. Зюзя Е.Г., Мостовой К.В., Романчук А.А., Савина И.О.;

от закрытого акционерного общества «Лаборатория Касперского» – Борщёв Д.С., Чекунов И.Г.

Заслушав и обсудив доклад судьи Зориной М.Г., а также объяснения представителей участвующих в деле лиц, Президиум установил следующее.

Закрытое акционерное общество «Лаборатория Касперского» (далее – общество) обратилось в Арбитражный суд города Москвы с заявлением о признании недействительными решений Инспекции Федеральной налоговой службы № 33 по городу Москве (далее – инспекция) от 01.09.2009 № 16/42 и № 16/43 о привлечении общества к налоговой ответственности. Указанными решениями обществу предложено уплатить суммы недоимки по налогу на добавленную стоимость и штрафа, предусмотренного пунктом 1 статьи 122 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – Кодекс).

Решения инспекции вынесены по результатам камеральных налоговых проверок представленных обществом уточнённых налоговых деклараций по налогу на добавленную стоимость за четвёртый квартал 2008 года и первый квартал 2009 года. Инспекция сочла, что общество неправомерно предъявило к налоговому вычету суммы этого налога, уплаченные контрагентам в связи с арендой офиса, серверов, приобретением оргтехники, размещением рекламы и иными расходами, относящимися одновременно ко всем осуществляемым обществом операциям (далее – общехозяйственные расходы), в части (пропорции), приходящейся на операции, местом реализации которых территория Российской Федерации не признаётся (далее – операции, не признаваемые объектом налогообложения в соответствии с главой 21 Кодекса). По мнению инспекции, обществом нарушен пункт 2 статьи 170 Кодекса,

поскольку суммы налога на добавленную стоимость в указанной части предъявлены к налоговому вычету, а не учтены в составе расходов при уплате налога на прибыль.

Решением Арбитражного суда города Москвы от 23.04.2010 требование общества удовлетворено.

Постановлением Девятого арбитражного апелляционного суда от 21.07.2010 решение суда первой инстанции оставлено без изменения.

Федеральный арбитражный суд Московского округа постановлением от 21.10.2010 названные судебные акты оставил без изменения.

Суды сочли, что суммы данного налога, уплаченные в составе общехозяйственных расходов, в пропорции, приходящейся на операции, не признаваемые объектом налогообложения в соответствии с главой 21 Кодекса, общество вправе предъявить к налоговому вычету.

В заявлении, поданном в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации, о пересмотре в порядке надзора решения суда первой инстанции и постановлений судов апелляционной и кассационной инстанций инспекция просит их отменить, ссылаясь на неправильное толкование судами положений статей 170 и 171 Кодекса.

В отзыве на заявление общество просит оставить оспариваемые судебные акты без изменения как соответствующие нормам законодательства о налогах и сборах.

Проверив обоснованность доводов, изложенных в заявлении, отзыве на него и выступлениях присутствующих в заседании представителей участвующих в деле лиц, Президиум считает, что оспариваемые судебные акты подлежат отмене в силу следующего.

Как установлено судами и подтверждается материалами дела, основным видом деятельности общества является разработка и реализация программ для ЭВМ.

Реализацию разработанных программ общество осуществляло тремя способами:

посредством реализации экземпляров программ на территории Российской Федерации. Согласно пункту 1 статьи 146 Кодекса эти операции подпадают под объект обложения налогом на добавленную стоимость;

посредством передачи прав покупателям – резидентам Российской Федерации. В соответствии с подпунктом 26 пункта 2 статьи 149 Кодекса данные операции освобождаются от обложения налогом;

посредством передачи прав покупателям – нерезидентам Российской Федерации. Исходя из подпункта 4 пункта 1 и пункта 1.1 статьи 148 Кодекса местом реализации таких услуг территория Российской Федерации не признаётся, поэтому на основании статьи 146 Кодекса объект обложения налогом на добавленную стоимость при осуществлении названных операций не возникает.

При реализации разработанных программ указанными способами у общества возникали не только расходы, непосредственно связанные с его основным видом деятельности, но и общехозяйственные расходы, в том числе в связи с уплатой данного налога.

Часть суммы этого налога, уплаченной в связи с упомянутыми расходами, в пропорции, приходящейся на производство и реализацию товаров (работ, услуг), операции по реализации которых не подпадают под объект налогообложения, общество предъявляло к налоговому вычету и, ссылаясь на пункт 4 статьи 170 Кодекса, отдельный учёт сумм налога в указанной пропорции не вело.

Удовлетворяя требование общества, суды полагали, что положения пунктов 1 и 2 статьи 170 Кодекса неприменимы к общехозяйственным расходам. По мнению судов, эти нормы касаются исключительно вычетов сумм налога, уплаченных в составе расходов, непосредственно связанных с основным видом деятельности общества, и не распространяются на вычеты сумм налога, уплаченных в составе общехозяйственных расходов.

Также суды сочли, что установленная пунктом 4 статьи 170 Кодекса обязанность по ведению отдельного учёта сумм налога на добавленную стоимость возлагается на налогоплательщика в случае осуществления им только двух видов операций: облагаемых налогом и освобождаемых от налогообложения. В отношении третьего вида операций, не признаваемых объектом налогообложения в соответствии с главой 21 Кодекса, названное положение Кодекса не применяется.

Такое понимание судами положений статьи 170 Кодекса противоречит их системному толкованию во взаимосвязи с иными нормами главы 21 Кодекса.

На основании пункта 2 статьи 171 Кодекса вычета подлежат суммы налога на добавленную стоимость, предъявленные налогоплательщику по товарам (работам, услугам), приобретаемым для осуществления операций, признаваемых объектами налогообложения согласно главе 21 Кодекса (за исключением товаров, предусмотренных пунктом 2 статьи 170 Кодекса).

В пункте 2 статьи 170 Кодекса перечислены случаи, когда суммы налога, предъявленные покупателю при приобретении товаров (работ, услуг) учитываются в их стоимости. Приобретение товаров (работ, услуг), используемых для операций по производству и (или) реализации товаров (работ, услуг), местом реализации которых территория Российской Федерации не признаётся, относится к одному из таких случаев.

Поэтому вывод судов о том, что к налоговому вычету может быть предъявлена сумма налога на добавленную стоимость, уплаченная в составе общехозяйственных расходов, в той части, в которой она относима к операциям, местом реализации которых территория Российской Федерации не признаётся, то есть операций, не признаваемых объектами налогообложения, не соответствует положениям пункта 2 статьи 170 и пункта 2 статьи 171 Кодекса.

Довод судов о том, что общество не должно отдельно учитывать суммы налога на добавленную стоимость по приобретённым товарам (работам, услугам), используемым для осуществления операций, не признаваемых объектом налогообложения в соответствии с главой 21 Кодекса, также неправомерен. Предусмотренное пунктом 4 статьи 170 Кодекса правило ведения отдельного учёта сумм этого налога по приобретённым товарам (работам, услугам) касается случаев, когда налогоплательщик осуществляет одновременно как облагаемые, так и не облагаемые налогом (исключённые из налогообложения) операции по любым основаниям, предусмотренным главой 21 Кодекса. Иное толкование пункта 4 статьи 170 Кодекса не согласуется с изложенным в пункте 2 этой статьи общим порядком отнесения сумм налога на затраты по производству и реализации товаров (работ, услуг).

Утверждая, что положения пункта 2 статьи 170 Кодекса применимы только в отношении сумм налога на добавленную стоимость, уплаченных в составе расходов, непосредственно связанных с основным видом деятельности общества, и не касаются порядка применения налоговых вычетов сумм налога, уплаченных в составе общехозяйственных расходов, суды не учли, что в главе 21 Кодекса не предусматривается деление расходов на виды, а также не устанавливается порядок учёта предъявленных контрагентами сумм налога, дифференцируемый в зависимости от того, в составе общехозяйственных или других расходов уплачен этот налог.

Кроме того, при совершении как операций, не признаваемых объектом налогообложения в соответствии с главой 21 Кодекса, так и операций, освобождённых от налогообложения, указанный налог в бюджет не поступает, поэтому получение его из бюджета в форме налогового вычета противоречит положениям главы 21 Кодекса.

Таким образом, общество не вправе предъявлять к налоговому вычету суммы налога на добавленную стоимость, уплаченные в составе общехозяйственных расходов, в части (пропорции), относящейся на операции по производству и реализации товаров (работ, услуг),

не признаваемых объектом налогообложения в соответствии с главой 21 Кодекса.

При названных обстоятельствах оспариваемые судебные акты основаны на неправильном применении норм права, нарушают единообразие в их толковании и применении арбитражными судами и в силу пункта 1 части 1 статьи 304 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации подлежат отмене.

Учитывая изложенное и руководствуясь статьёй 303, пунктом 3 части 1 статьи 305, статьёй 306 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации

#### ПОСТАНОВИЛ:

решение Арбитражного суда города Москвы от 23.04.2010 по делу № А40-167992/09-13-1421, постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 21.07.2010 и постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 21.10.2010 по тому же делу отменить.

Закрытому акционерному обществу «Лаборатория Касперского» в удовлетворении требования отказать.

Председательствующий

А.А. Иванов