

## ПРИМЕНЕНИЕ НАЛОГОВОГО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА

### Обоснованность получения налоговой выгоды

Представляемые налогоплательщиком в подтверждение совершения финансово-хозяйственных операций документы, оформленные от имени контрагента — несуществующего юридического лица, не могут служить основанием для учета расходов и принятия налоговых вычетов по налогу на добавленную стоимость.

**ПОСТАНОВЛЕНИЕ**  
**Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации**  
**№ 10230/10**  
**Москва, 1 февраля 2011 г.**

Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в составе:

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

членов Президиума: Андреевой Т.К., Бациева В.В., Витрянского В.В., Иванниковой Н.П., Завьяловой Т.В., Козловой О.А., Никифорова С.Б., Першутова А.Г., Сарбаша С.В., Слесарева В.Л., Юхнея М.Ф. —

рассмотрел заявление Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 12 по Саратовской области о пересмотре в порядке надзора постановления Двенадцатого арбитражного апелляционного суда от 05.02.2010 и постановления Федерального арбитражного суда Поволжского округа от 29.04.2010 по делу № А57-22072/2009 Арбитражного суда Саратовской области.

В заседании приняли участие представители:

от заявителя — Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 12 по Саратовской области — Аверьянова О.Г., Журавлева Н.А., Пономарева Я.А., Хрулева О.А.;

от закрытого акционерного общества «Итон» — Тимакова Т.Г.

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

Закрытое акционерное общество «Итон» (далее — общество «Итон», общество) обратилось в Арбитражный суд Саратовской области с заявлением о признании недействительным решения Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 12 по Саратовской области (далее — инспекция) от 29.06.2009 № 41,

принятого по результатам выездной налоговой проверки, в части доначисления 411 275 рублей налога на прибыль, 299 126 рублей налога на добавленную стоимость, начисления соответствующих сумм пеней и привлечения к ответственностии на основании пункта 1 статьи 122 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — Кодекс).

Основанием для доначисления явился вывод инспекции о занижении обществом «Итон» налоговой базы по указанным налогам вследствие необоснованного применения налоговых вычетов и учета расходов, понесенных в связи с оплатой нефтепродуктов, которые согласно представленным документам были приобретены у общества с ограниченной ответственностью «Ютойл» (далее — общество «Ютойл») по договору поставки от 05.01.2006 (далее — договор поставки). Оплата производилась наличными денежными средствами.

В ходе проверки инспекцией было установлено, что в Едином государственном реестре юридических лиц отсутствуют сведения об обществе «Ютойл» с идентификационным номером налогоплательщика (далее — ИНН) 6454041316 — номером, указанным в представленных обществом «Итон» документах.

Данное обстоятельство послужило основанием для вывода о том, что договор поставки, а также иные документы, свидетельствующие о его исполнении (товарные накладные, приходные кассовые ордера, счета-фактуры), как оформленные от имени несуществующего юридического лица содержат недостоверные сведения, что в силу несоблюдения требований статьи 169, пункта 1 статьи 252 Кодекса влечет невозможность учета расходов для целей налогообложения и принятия налоговых вычетов по налогу на добавленную стоимость.

Решением Арбитражного суда Саратовской области от 16.11.2009 в удовлетворении требований общества отказано. Суд согласился с указанными доводами инспекции.

Постановлением Двенадцатого арбитражного апелляционного суда от 05.02.2010 решение суда первой инстанции отменено, решение инспекции в оспариваемой части признано недействительным.

Федеральный арбитражный суд Поволжского округа постановлением от 29.04.2010 постановление суда апелляционной инстанции оставил без изменения.

В заявлении, поданном в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации, о пересмотре в порядке надзора судебных актов апелляционной и кассационной инстанций инспекция, ссылаясь на нарушение единства толкования и применения норм материального права, просит их отменить и оставить без изменения решение суда первой инстанции.

В отзыве на заявление общество «Итон» просит оставить обжалуемые судебные акты без изменения как соответствующие действующему законодательству.

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

лиц, Президиум считает, что заявление подлежит удовлетворению по следующим основаниям.

Отменяя решение суда первой инстанции и удовлетворяя требования общества «Итон», суды апелляционной и кассационной инстанций исходили из следующего.

В ходе проверки налоговый орган, в котором, судя по ИНН, должно было состоять на налоговом учете общество «Ютойл», сообщил, что на учете общество с ограниченной ответственностью с названным фирменным наименованием состоит, однако ИНН этого общества иной — 6454061157, юридический адрес и фамилия, имя, отчество руководителя также не соответствуют данным общества «Ютойл», указанным в представленных обществом «Итон» документах.

Суды сочли, что инспекция не исследовала обстоятельств регистрации и деятельности указанной состоящей на налоговом учете организации и не привела доказательств отсутствия связи этой организации с обществом «Ютойл», а именно обстоятельств, исключающих реорганизацию, изменение ИНН, смену руководства и места нахождения. Следовательно, вывод об оформлении документов от имени несуществующего юридического лица инспекцией не доказан.

В данном случае, по мнению судов, в отсутствие доказательств, свидетельствующих о фальсификации документов самим обществом «Итон», о совершении им с иными лицами согласованных действий, направленных на необоснованное получение налоговой выгоды, а также в отсутствие сведений, опровергающих реальность спорных хозяйственных операций, у инспекции не было оснований для отказа в применении налоговых вычетов и учета расходов, понесенных обществом в связи с приобретением нефтепродуктов у общества «Ютойл».

Однако судами не учтено следующее.

Согласно пункту 7 статьи 84 Кодекса каждому налогоплательщику присваивается единый по всем видам налогов и сборов идентификационный номер. Порядок и условия присвоения, применения, а также изменения идентификационного номера налогоплательщика определяются Министерством финансов Российской Федерации (данным правом до 01.08.2004 обладало Министерство по налогам и сборам Российской Федерации).

В соответствии с упомянутым Порядком (пункты 2.1.1, 3.1, 3.6.1), утвержденным приказом Министерства по налогам и сборам Российской Федерации от 03.03.2004 № БГ-3-09/178, ИНН присваивается налоговым органом при постановке на учет организации при ее создании, в том числе путем реорганизации; присвоенный организации ИНН не подлежит изменению, за исключением случаев внесения изменений в нормативные правовые акты Российской Федерации; при изменении места нахождения организации ИНН не изменяется.

Из указанных положений, определяющих исключительные основания изменения ИНН, следует ошибочность вывода судов о необходимости приведения инспекцией доказательств отсутствия обстоятельств, исключающих изменение ИНН у общества «Ютойл».

У инспекции отсутствовала также необходимость в исследовании обстоятельств регистрации состоящего на налоговом учете общества с ограниченной ответственностью «Ютойл» с ИНН 6454061157 с целью выяснить, не было ли оно создано в результате реорганизации общества «Ютойл». Вопрос о реорганизации может ставиться только в отношении организации, зарегистрированной в установленном порядке, в то время как в ходе проверки было выявлено, что данные об обществе «Ютойл» с ИНН 6454041316 — номером, который был указан в представленных обществом документах, — в Едином государственном реестре юридических лиц отсутствуют. Названный ИНН ввиду несоответствия содержащегося в нем контрольного числа числу, определяемому с помощью специального алгоритма расчета, в принципе не мог быть присвоен какому-либо юридическому лицу. Из изложенных обстоятельств следует, что в документах, представленных обществом в подтверждение спорных хозяйственных операций, содержались данные о контрагенте — несуществующем юридическом лице.

Заключая договор поставки, общество «Итон» не удостоверилось в правоспособности общества «Ютойл» и в государственной регистрации этой организации в качестве юридического лица. Осуществляя оплату приобретаемых нефтепродуктов наличными денежными средствами, общество не предприняло указанных мер и на стадии исполнения сделки. Таким образом, общество «Итон» действовало без должной осмотрительности.

Представленные обществом «Итон» документы, оформленные от имени несуществующего юридического лица, не могут служить основанием для учета расходов и принятия налоговых вычетов по налогу на добавленную стоимость.

При названных обстоятельствах оспариваемые судебные акты подлежат отмене на основании пункта 1 части 1 статьи 304 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации как нарушающие единство в толковании и применение арбитражными судами норм права.

Учитывая изложенное и руководствуясь статьей 303, пунктом 5 части 1 статьи 305, статьей 306 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации

**ПОСТАНОВИЛ:**

постановление Двенадцатого арбитражного апелляционного суда от 05.02.2010 и постановление Федерального арбитражного суда Поволжского округа от 29.04.2010 по делу № А57-22072/2009 Арбитражного суда Саратовской области отменить.

Решение Арбитражного суда Саратовской области от 16.11.2009 по указанному делу оставить без изменения.

*Председательствующий А.А. Иванов*

## **Апелляционная жалоба налогоплательщика**

Принятие вышестоящим налоговым органом решения по апелляционной жалобе налогоплательщика с пропуском установленного срока не влияет на начисление пеней и не нарушает имущественных прав налогоплательщика, поскольку у него имеется обязанность по уплате доначисленных сумм налогов.

### **ПОСТАНОВЛЕНИЕ**

**Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации**

**№ 13065/10**

**Москва, 1 февраля 2010 г.**

Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в составе:

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

членов Президиума: Андреевой Т.К., Бациева В.В., Витрянского В.В., Завьяловой Т.В., Иванниковой Н.П., Козловой О.А., Нешатаевой Т.Н., Першутова А.Г., Петровой С.М., Сарбаша С.В. —

рассмотрел заявление общества с ограниченной ответственностью «Дуплет» о пересмотре в порядке надзора решения Арбитражного суда Красноярского края от 09.12.2009 по делу № А33-17360/2009, постановления Третьего арбитражного апелляционного суда от 24.02.2010 и постановления Федерального арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 08.06.2010 по тому же делу.

В заседании приняли участие представители:

от заявителя — общества с ограниченной ответственностью «Дуплет» — Арутюх А.А.;

от Управления Федеральной налоговой службы по Красноярскому краю — Аверьянова О.Г., Ермоленко А.А.

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

Общество с ограниченной ответственностью «Дуплет» (далее — общество) 13.07.2009 обратилось в Управление Федеральной налоговой службы по Красноярскому краю (далее — управление) с апелляционной жалобой на решение Инспекции Федеральной налоговой службы по Железнодорожному району города Красноярска от 25.06.2009 № 22 (далее — решение инспекции), принятое по результатам проведения выездной налоговой проверки.

Поскольку в установленные законом сроки жалоба не была рассмотрена, общество обратилось в Арбитражный суд Красноярского края с заявлением о признании незаконным бездействия управления, выразившегося в непринятии решения по апелляционной жалобе в установленные сроки.

После обращения общества в суд управлением 30.10.2009 принято решение № 12-0848 об оставлении решения инспекции без изменения.

Решением Арбитражного суда Красноярского края от 09.12.2009 в удовлетворении заявленного требования отказано.

Постановлением Третьего арбитражного апелляционного суда от 24.02.2010 решение суда первой инстанции оставлено без изменения.

Федеральный арбитражный суд Восточно-Сибирского округа постановлением от 08.06.2010 решение суда первой и постановление суда апелляционной инстанций оставил без изменения.

Суды признали, что управлением были нарушены установленные законом сроки рассмотрения апелляционной жалобы общества и принятия решения по ней. Однако, поскольку в налоговом законодательстве не предусмотрены последствия нарушения указанного срока и несвоевременное рассмотрение жалобы общества не повлекло нарушения его прав и законных интересов, суды отказали обществу в удовлетворении заявленного требования.

В заявлении, поданном в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации, о пересмотре в порядке надзора названных судебных актов общество просит их отменить, ссылаясь на нарушение единства в толковании и применении арбитражными судами норм права, и принять новый судебный акт об удовлетворении его требования.

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

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

Согласно пункту 1 статьи 198 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации организации вправе обратиться в арбитражный суд с заявлением о признании недействительными ненормативного акта, действий (бездействия) государственных органов при наличии одновременно двух условий: несоответствия оспариваемого ненормативного правового акта, действий (бездействия) закону или иному нормативному правовому акту и нарушения оспариваемым актом, действиями (бездействием) прав и законных интересов заявителя в сфере предпринимательской и иной экономической деятельности.

Из материалов дела следует, что до принятия решения по итогам рассмотрения апелляционной жалобы управление неоднократно продлевало срок ее рассмотрения, указывая на необходимость истребовать документы у нижестоящего налогового органа (решения от 12.08.2009 № 539, от 03.09.2009 № 636, от 08.10.2009 № 834). С учетом этого жалоба рассмотрена 30.10.2009, то есть управление нарушило сроки рассмотрения жалобы, установленные пунктом 3 статьи 140 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — Кодекс).

Вместе с тем пропуск срока, предусмотренного данной правовой нормой, не препятствует вышестоящему налоговому органу рассмотреть жалобу налогоплательщика и не влечет недействительности решения, принятого по результатам рассмотрения.

В силу части 4 статьи 200 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации арбитражный суд при рассмотрении дел об оспаривании бездействия государственного органа осуществляет проверку оспариваемого бездействия на предмет его соответствия закону или иному нормативному правовому акту, а также устанавливает, нарушает ли данное бездействие права и законные интересы заявителя в сфере предпринимательской и иной экономической деятельности.

Решение о признании бездействия незаконным в соответствии с положениями, предусмотренными частями 2 и 5 статьи 201 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, принимается арбитражным судом при установлении названных обстоятельств с указанием в резолютивной части на обязанность государственного органа совершить определенные действия, принять решения или иным образом устраниТЬ допущенные нарушения прав и законных интересов заявителя в установленный срок.

Доводы общества о том, что бездействием управления нарушаются его имущественные права, так как в соответствии со статьей 75 Кодекса на сумму недоимки, указанную в решении инспекции, обществу начисляются пени за весь период рассмотрения апелляционной жалобы, не могут быть приняты.

Согласно пункту 1 статьи 72, пунктам 1, 3, 5 статьи 75 Кодекса пени подлежат уплате налогоплательщиком в случае возникновения у него недоимки по налогу. При этом основанием для прекращения начисления пеней является уплата налога.

Несвоевременность принятия решения вышестоящим налоговым органом не влияет на начисление пеней и не нарушает имущественных прав налогоплательщика, поскольку у него имеется обязанность по уплате доначисленных сумм налогов.

Таким образом, нарушение управлением требования пункта 3 статьи 140 Кодекса о сроках рассмотрения апелляционной жалобы налогоплательщика само по себе не является основанием для признания судом бездействия управления незаконным, поскольку на момент судебного разбирательства указанная жалоба была им рассмотрена и допущенное нарушение устранено.

При названных обстоятельствах оспариваемые судебные акты подлежат оставлению без изменения.

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

Руководствуясь статьей 303, пунктом 1 части 1 статьи 305, статьей 306 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации

**ПОСТАНОВИЛ:**

решение Арбитражного суда Красноярского края от 09.12.2009 по делу № А33-17360/2009, постановление Третьего арбитражного апелляционного суда от 24.02.2010 и постановление Федерального арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 08.06.2010 по тому же делу оставить без изменения.

Заявление общества с ограниченной ответственностью «Дуплет» оставить без удовлетворения.

*Председательствующий А.А. Иванов*

## Обложение НДС по ставке 0 процентов

Применение установленной пунктом 1 статьи 164 Налогового кодекса Российской Федерации налоговой ставки в отношении оказываемых российским перевозчиком услуг по договору морской перевозки рыбопродукции, выловленной российскими организациями, зависит от помещения ввозимых товаров под таможенный режим.

### ПОСТАНОВЛЕНИЕ

**Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации**

**№ 13485/10**

**Москва, 15 февраля 2011 г.**

Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в составе:

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

членов Президиума: Андреевой Т.К., Амосова С.М., Бациева В.В., Витрянского В.В., Завьяловой Т.В., Иванниковой Н.П., Козловой О.А., Маковской А.А., Никифорова С.Б., Першутова А.Г., Сарбаша С.В., Слесарева В.Л., Тумаркина В.М., Юхнея М.Ф. —

рассмотрел заявление общества с ограниченной ответственностью «Востокфлот» о пересмотре в порядке надзора решения Арбитражного суда Приморского края от 29.03.2010 по делу № А51-22327/2009, постановления Пятого арбитражного апелляционного суда от 03.06.2010 и постановления Федерального арбитражного суда Дальневосточного округа от 10.08.2010 по тому же делу.

В заседании приняли участие представители:

от заявителя — общества с ограниченной ответственностью «Востокфлот» — Ившина О.А.;

от Инспекции Федеральной налоговой службы по Фрунзенскому району города Владивостока — Лысенко И.И., Лялякина И.А., Шмытов А.А.

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

По результатам выездной налоговой проверки общества с ограниченной ответственностью «Востокфлот» (далее — общество, общество «Востокфлот») Инспекцией Федеральной налоговой службы по Фрунзенскому району города Владивостока (далее — инспекция) принято решение от 22.09.2009 № 12/296 (далее — решение инспекции), которым обществу доначислены суммы налога на добавленную стоимость, начислены соответствующие суммы пеней и штрафа, предусмотренного пунктом 1 статьи 122 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — Кодекс).

Основанием для доначисления указанной суммы налога на добавленную стоимость послужил вывод инспекции о необоснованном применении обществом

в III и IV кварталах 2008 года налоговой ставки 0 процентов по услугам перевозки рыбопродукции, выловленной российскими организациями, из мест промысла в Российскую Федерацию.

По мнению инспекции, названные услуги не могут облагаться налогом на добавленную стоимость по ставке 0 процентов, так как в силу пункта 11 статьи 150 Кодекса при ввозе этой продукции данный налог не взимается, упомянутые услуги не связаны с внешнеэкономической деятельностью.

Управление Федеральной налоговой службы по Приморскому краю оставило решение инспекции без изменения.

Решение инспекции в части доначисления 2 038 000 рублей налога на добавленную стоимость, начисления 229 977 рублей пеней и взыскания 407 600 рублей штрафа общество обжаловало в Арбитражный суд Приморского края.

Решением Арбитражного суда Приморского края от 29.03.2010 в удовлетворении заявленного требования отказано.

Постановлением Пятого арбитражного апелляционного суда от 03.06.2010 решение суда первой инстанции оставлено без изменения.

Федеральный арбитражный суд Дальневосточного округа постановлением от 10.08.2010 названные судебные акты оставил без изменения.

Суды пришли к выводу о том, что налоговая ставка 0 процентов по налогу на добавленную стоимость распространяется только на работы (услуги), которые непосредственно связаны с реализацией товаров, вывезенных в таможенном режиме экспорта или помещенных под таможенный режим свободной таможенной зоны.

В данном случае рыбопродукция, признаваемая в силу таможенного законодательства товаром, произведенным в Российской Федерации, добыта и переработана судами российских организаций, ввозилась обществом «Востокфлот» в морские порты Российской Федерации под таможенным режимом, не обозначенным в подпункте 1 пункта 1 статьи 164 Кодекса, поэтому услуги по ее перевозке подлежат налогообложению по налоговой ставке 18 процентов.

В заявлении, поданном в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации, о пересмотре в порядке надзора указанных судебных актов общество «Востокфлот» просит решение суда первой инстанции, постановления судов апелляционной и кассационной инстанций отменить как нарушающие единообразие в толковании и применении судами положений главы 21 Кодекса, требование общества в этой части удовлетворить.

В отзыве на заявление инспекция просит оставить названные судебные акты без изменения как соответствующие Кодексу.

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, дело под-

лежит направлению на новое рассмотрение в суд первой инстанции по следующим основаниям.

В III и IV кварталах 2008 года общество «Востокфлот» во исполнение договоров морской перевозки груза, заключенных с обществом с ограниченной ответственностью «Поллукс», открытым акционерным обществом «Океанрыбфлот», закрытым акционерным обществом «Корякрыба» (далее — фрахтователи, грузо-отправители), осуществляло перевозку в морские порты городов Владивостока и Петропавловска-Камчатского мороженой рыбопродукции, выловленной грузоотправителями за пределами территориальных вод Российской Федерации (12-мильной внутренней границы исключительной экономической зоны).

За оказанные услуги общество «Востокфлот» выставило фрахтователям счета-фактуры от 02.07.2008 № 00000051, № 00000052, № 00000053, от 06.10.2008 № 119 и № 122, в которых указана ставка налога на добавленную стоимость 0 процентов.

Выручка от реализации упомянутых услуг отражена обществом в налоговых декларациях по налогу на добавленную стоимость за III и IV кварталы 2008 года в разделе «Расчет суммы налога по операциям реализации товаров (работ, услуг), обоснованность применения налоговой ставки 0 процентов по которым подтверждена».

Согласно подпунктам 1 и 2 пункта 1 статьи 164 Кодекса (в редакции, действовавшей в 2008 году) налогообложение производится по налоговой ставке 0 процентов при реализации товаров, вывезенных в таможенном режиме экспорта, а также товаров, помещенных под таможенный режим свободной таможенной зоны, при условии представления в налоговые органы документов, предусмотренных статьей 165 Кодекса; работ (услуг), непосредственно связанных с производством и реализацией товаров, помещенных под указанные таможенные режимы.

Положение подпункта 2 пункта 1 статьи 164 Кодекса распространяется на работы (услуги) по организации и сопровождению перевозок, перевозке или транспортировке, организации, сопровождению, погрузке и перегрузке вывозимых за пределы территории Российской Федерации или ввозимых на территорию Российской Федерации товаров, выполняемые (оказываемые) российскими организациями или индивидуальными предпринимателями (за исключением российских перевозчиков на железнодорожном транспорте), и иные подобные работы (услуги), а также на работы (услуги) по переработке товаров, помещенных под таможенный режим переработки на таможенной территории.

До введения в действие главы 21 Кодекса обороты по реализации услуг российских налогоплательщиков, осуществлявших транспортировку импортных грузов в части работ и услуг, включенных в таможенную стоимость ввозимых на таможенную территорию Российской Федерации товаров, налогом на добавленную стоимость не облагались (подпункт «к» пункта 10 Инструкции Государственной налоговой службы Российской Федерации от 11.10.1995 № 39 «О порядке исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость»).

Указанное регулирование исключало двойное налогообложение стоимости услуг по транспортировке ввозимых товаров.

С введением в действие в 2001 году главы 21 Кодекса налогообложение по налоговой ставке 0 процентов проводилось в отношении операций по реализации работ (услуг), связанных с транспортировкой товаров как экспортируемых за пределы территории Российской Федерации, так и импортируемых в Российскую Федерацию, выполняемых российскими перевозчиками, а также работ по переработке товаров, помещенных под таможенный режим переработки товаров на таможенной территории Российской Федерации.

В 2005 году Федеральным законом от 22.07.2005 № 117-ФЗ «О внесении изменений в некоторые законодательные акты в связи с принятием Федерального закона «Об особых экономических зонах в Российской Федерации» (далее — Закон № 117-ФЗ) и Федеральным законом от 22.07.2005 № 119-ФЗ «О внесении изменений в главу 21 части второй Налогового кодекса Российской Федерации и о признании утратившими силу отдельных положений актов законодательства Российской Федерации о налогах и сборах» (далее — Закон № 119-ФЗ) внесены изменения и дополнения в статью 164 и статью 165 Кодекса.

Закон № 117 дополнил перечень товаров, облагаемых налогом на добавленную стоимость на основании подпункта 1 пункта 1 статьи 164 Кодекса по ставке 0 процентов, товарами, помещенными под таможенный режим свободной таможенной зоны.

Закон № 119 изменил редакцию абзаца второго подпункта 2 пункта 1 статьи 164 Кодекса, которую привел в соответствие с терминологией, принятой в таможенном законодательстве, а также дополнил данный пункт подпунктом 3, распространив налоговую ставку 0 процентов на работы (услуги), непосредственно связанные с перевозкой или транспортировкой товаров, помещенных под таможенный режим международного таможенного транзита.

Указанные изменения и дополнения преследовали разные цели: Закон № 117 — создание благоприятных условий для инвестиционной активности российского и иностранного бизнеса путем создания особых экономических зон, Закон № 119 — снижение налогового бремени и совершенствование администрирования налога на добавленную стоимость — и не ставили задачу применения в отношении импортируемых («ввозимых» в терминологии таможенного законодательства) товаров налоговой ставки 18 процентов.

Поэтому налоговая ставка 0 процентов применяется к услугам по транспортировке (перевозке) ввозимых в Российскую Федерацию товаров, под которыми в силу Таможенного кодекса Российской Федерации понимаются ввезенные товары до их выпуска таможенными органами.

Согласно пункту 3 Указаний Государственного таможенного комитета Российской Федерации от 03.08.1995 № 01-12/960 «О таможенном оформлении продукции морского промысла» (далее — Указания ГТК России) продукция морского промысла, добытая и/или произведенная российскими судами в Мировом океане (за исключением территориальных вод Российской Федерации), при ввозе на сухопутную территорию Российской Федерации для постоянного оставления на этой территории подлежит таможенному оформлению применительно к таможенному режиму выпуска для свободного обращения.

В судебных актах отмечено, что ввезенный в порт города Владивостока в III квартале 2008 года товар выпущен в свободное обращение на территории Российской Федерации.

Товары приобретают статус находящихся в свободном обращении на таможенной территории Российской Федерации при таможенном режиме выпуска для внутреннего потребления (статьи 163, 164 Таможенного кодекса Российской Федерации).

Таможенное оформление упомянутой продукции в названном таможенном режиме в III квартале 2008 года позволяет отнести услуги по ее перевозке к работам (услугам), обозначенным в подпункте 2 пункта 1 статьи 164 Кодекса.

Однако из судебных актов не усматривается, обсуждался ли судами вопрос о помещении в IV квартале 2008 года ввезенной в Российскую Федерацию рыбопродукции под таможенный режим.

Между тем пунктом 2 Указаний ГТК России предусмотрено, что продукция морского промысла, добытая и/или произведенная российскими судами в территориальных водах Российской Федерации, при ввозе на сухопутную территорию Российской Федерации не подлежит таможенному оформлению.

Отсутствие таможенного оформления ввезенной рыбопродукции исключает возможность применения к услугам по ее перевозке налоговой ставки 0 процентов, предусмотренной пунктом 1 статьи 164 Кодекса.

Указанное обстоятельство требует выяснения при новом рассмотрении дела.

Таким образом, решение суда первой инстанции, постановления судов апелляционной и кассационной инстанций как нарушающие единообразие в толковании и применении арбитражными судами норм права в силу пункта 1 части 1 статьи 304 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации подлежат отмене.

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 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации

**ПОСТАНОВИЛ:**

решение Арбитражного суда Приморского края от 29.03.2010 по делу № А51-22327/2009, постановление Пятого арбитражного апелляционного суда от 03.06.2010 и постановление Федерального арбитражного суда Дальневосточного округа от 10.08.2010 по тому же делу отменить.

Направить дело на новое рассмотрение в Арбитражный суд Приморского края.

*Председательствующий А.А. Иванов*

## **База по налогу на прибыль государственного и муниципального унитарного предприятия**

При предоставлении государственным или муниципальным унитарным предприятием в аренду имущества, закрепленного за ним на праве хозяйственного ведения, в составе внераализационных доходов по налогу на прибыль учитывается вся сумма арендной платы.

Перечисление арендаторами в соответствии с заключенными с налогоплательщиком — арендодателем договорами сумм арендной платы непосредственно в федеральный бюджет не изменяет установленной главой 25 Налогового кодекса Российской Федерации обязанности налогоплательщика по учету для целей налогообложения названной платы в качестве дохода, формирующего налоговую базу по налогу на прибыль.

### **ПОСТАНОВЛЕНИЕ**

**Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации**

**№ 11473/10**

**Москва, 25 января 2011 г.**

Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в составе:

председательствующего — заместителя Председателя Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации Исаичева В.Н.;

членов Президиума: Амосова С.М., Андреевой Т.К., Валявиной Е.Ю., Витрянского В.В., Завьяловой Т.В., Иванниковой Н.П., Козловой О.А., Маковской А.А., Першутова А.Г., Сарбаша С.В., Тумаркина В.М. —

рассмотрел заявление Инспекции Федеральной налоговой службы № 9 по городу Москве о пересмотре в порядке надзора решения Арбитражного суда города Москвы от 30.10.2009 по делу № А40 82758/09 111-581, постановления Девятого арбитражного апелляционного суда от 25.01.2010 и постановления Федерального арбитражного суда Московского округа от 27.04.2010 по тому же делу.

В заседании приняли участие представители:

от заявителя — Инспекции Федеральной налоговой службы № 9 по городу Москве — Ванина Е.Г., Егорцева А.А., Коновалов С.А., Суворова Е.В.;

от федерального государственного унитарного предприятия «Ордена Трудового Красного Знамени Научно-исследовательский институт радио» — Кузнецов С.В., Любах Г.П., Хлебникова О.Н.;

от Межрегиональной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам № 7 (третьего лица) — Кожанов А.А., Мясов Т.В.

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

Инспекцией Федеральной налоговой службы № 9 по городу Москве (далее — инспекция) проведена выездная налоговая проверка федерального государственного унитарного предприятия «Ордена Трудового Красного Знамени Научно-исследовательский институт радио» (далее — предприятие). В результате проверки инспекция пришла к выводу о занижении предприятием в 2005–2007 годах суммы внереализационных доходов от передачи в аренду хозяйствующим субъектам недвижимого имущества, находящегося в собственности Российской Федерации и закрепленного за ним на праве хозяйственного ведения.

Решением инспекции от 11.02.2009 № 12-04/423 о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения (далее — решение инспекции) предприятию в числе прочего доначислено 5 358 406 рублей 98 копеек налога на прибыль, начислены соответствующие суммы пеней и штраф, предусмотренный пунктом 1 статьи 122 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — Кодекс).

Предприятие обратилось в Арбитражный суд города Москвы с заявлением о признании решения инспекции частично недействительным.

Решением Арбитражного суда города Москвы от 30.10.2009 решение инспекции признано частично недействительным, в том числе в отношении занижения доходов на сумму выручки от передачи в аренду имущества.

Постановлением Девятого арбитражного апелляционного суда от 25.01.2010 решение суда первой инстанции оставлено без изменения.

Федеральный арбитражный суд Московского округа постановлением от 27.04.2010 названные судебные акты оставил без изменения.

Суды пришли к выводу об отсутствии у предприятия экономической выгоды от передачи в аренду названного имущества и объекта обложения налогом на прибыль, определяемых в соответствии со статьями 41 и 247 Кодекса, приняв во внимание следующее.

Полномочия собственника по управлению федеральным имуществом осуществляют Федеральное агентство связи и Федеральное агентство по управлению федеральным имуществом.

На основании распоряжения Федерального агентства по управлению федеральным имуществом от 27.06.2005 № 879-р «О порядке заключения договоров аренды федерального недвижимого имущества, закрепленного на праве хозяйственного ведения за федеральными государственными унитарными предприятиями, подведомственными федеральному агентству по управлению федеральным имуществом» и в соответствии с типовыми формами договоров, утвержденных письмом Министерства имущественных отношений Российской Федерации от 17.09.2001 № НГ-30/16725 «О рекомендуемых условиях договоров аренды и безвозмездного пользования», предприятием заключены договоры аренды, предусматривающие

перечисление арендаторами арендной платы непосредственно на счета Управления Федерального казначейства по городу Москве и Управления Федерального казначейства по Московской области по коду бюджетной классификации «Прочие доходы от сдачи в аренду имущества, находящегося в государственной и муниципальной собственности».

Предприятие передавало имущество в аренду с согласия собственника и действовало в порядке, установленном законодательством. Денежные средства в распоряжение предприятия не поступали. Прибыль, которую предприятие могло использовать по своему усмотрению, им не получена, поэтому объекта налогообложения не возникло.

В заявлении, поданном в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации, о пересмотре в порядке надзора указанных судебных актов инспекция просит их отменить как нарушающие единообразие в толковании и применении арбитражными судами норм права.

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

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

Согласно статье 247 Кодекса объектом обложения налогом на прибыль признается полученная налогоплательщиком прибыль. Прибыль — это полученный доход, уменьшенный на величину произведенных расходов, которые определяются в соответствии с главой 25 Кодекса.

К доходам относятся доходы от реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав и внереализационные доходы, которые определяются в порядке, установленном статьей 250 Кодекса. Доходы определяются на основании первичных документов, других документов, подтверждающих полученные налогоплательщиком доходы, и документов налогового учета (первичных учетных документов, аналитических регистров налогового учета, расчетов налоговой базы) (статьи 248 и 313 Кодекса).

В силу пункта 4 статьи 250 Кодекса к внереализационным доходам относятся доходы от передачи имущества в аренду (субаренду).

Для целей налогообложения при использовании налогоплательщиком метода начисления доходы признаются в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они имели место, независимо от фактического поступления денежных средств, иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав (пункт 1 статьи 271 Кодекса).

Подпунктом 3 пункта 4 статьи 271 Кодекса предусмотрено, что для внереализационных доходов от передачи имущества в аренду датой получения дохода признается дата осуществления расчетов в соответствии с условиями заключенных дого-

воров или предъявления налогоплательщику документов, служащих основанием для произведения расчетов, либо последний день отчетного (налогового) периода.

Следовательно, полученными налогоплательщиком доходами признаются доходы, подлежащие отражению в налоговом учете в соответствии с указанными правилами.

Согласно пункту 1 статьи 39 Бюджетного кодекса Российской Федерации (в редакции, действовавшей в проверяемый период) (далее — Бюджетный кодекс) доходы бюджетов формируются в соответствии с бюджетным и налоговыми законодательством.

Статьей 41 Бюджетного кодекса определено, что доходы бюджетов образуются за счет налоговых и неналоговых доходов. К неналоговым доходам относятся доходы от использования имущества, находящегося в государственной или муниципальной собственности, после уплаты налогов, предусмотренных законодательством о налогах и сборах.

Средства, получаемые в виде арендной платы либо иной платы за передачу во временное владение и пользование или во временное пользование имущества, находящегося в государственной и муниципальной собственности, а также части прибыли государственных и муниципальных унитарных предприятий, остающейся после уплаты налогов и иных обязательных платежей, учитываются в доходах бюджетов. Указанные доходы включаются в состав доходов соответствующих бюджетов после уплаты налогов, предусмотренных законодательством о налогах и сборах (пункт 1 статьи 42, пункт 1 статьи 51 Бюджетного кодекса).

Следовательно, при предоставлении государственным или муниципальным унитарным предприятием в аренду имущества, закрепленного за ним на праве хозяйственного ведения, в регистрах налогового учета и расчете налоговой базы в качестве внераализационных доходов учитывается вся сумма арендной платы.

Действия собственника имущества предприятия, направленные на получение не части прибыли, а всего дохода от аренды имущества, закрепленного за предприятием на праве хозяйственного ведения, не изменяют установленной главой 25 Кодекса обязанности предприятия по учету для целей налогообложения арендной платы в качестве дохода, формирующего налоговую базу по налогу на прибыль.

Иное толкование законодательства о налогах и сборах означало бы нарушение закрепленного пунктом 1 статьи 3 Кодекса принципов всеобщности и равенства налогообложения.

Таким образом, оспариваемые судебные акты в силу пункта 1 части 1 статьи 304 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации подлежат отмене как нарушающие единообразие в толковании и применении арбитражными судами норм права.

Содержащееся в настоящем постановлении Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации толкование правовых норм является общеобязатель-

ным и подлежит применению при рассмотрении арбитражными судами аналогичных дел.

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 30.10.2009 по делу № А40-82758/09-111-581, постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 25.01.2010 и постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 27.04.2010 по тому же делу в части признания недействительным решения Инспекции Федеральной налоговой службы № 9 по городу Москве от 11.02.2009 № 12-04/423 о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения в отношении доначисления 5 358 406 рублей 98 копеек налога на прибыль, начисления на эту сумму пеней и привлечения к ответственности на основании пункта 1 статьи 122 Налогового кодекса Российской Федерации отменить.

Федеральному государственному унитарному предприятию «Ордена Трудового Красного Знамени Научно-исследовательский институт радио» в удовлетворении этой части требований отказать.

В остальной части названные судебные акты оставить без изменения.

*Председательствующий В.Н. Исайчев*

## **Квалификация расходов для целей обложения налогом на прибыль**

Порядок включения налогоплательщиком в расходы по налогу на прибыль затрат по выполненным подрядчиками работам по зарезке (бурению) боковых стволов в эксплуатационных добывающих нефтяных скважинах зависит от квалификации названных работ.

### **ПОСТАНОВЛЕНИЕ**

**Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации**

**№ 11495/10**

**Москва, 1 февраля 2011 г.**

Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в составе:

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

членов Президиума: Андреевой Т.К., Бациева В.В., Витрянского В.В., Завьяловой Т.В., Иванниковой Н.П., Козловой О.А., Никифорова С.Б., Першутова А.Г., Сарбаша С.В., Слесарева В.Л., Тумаркина В.М., Юхнея М.Ф. —

рассмотрел заявление открытого акционерного общества «Славнефть-Мегионнефтегаз» о пересмотре в порядке надзора решения Арбитражного суда города Москвы от 19.10.2009 по делу № А40-7640/09-115-26, постановления Девятого арбитражного апелляционного суда от 02.02.2010 и постановления Федерального арбитражного суда Московского округа от 11.05.2010 по тому же делу.

В заседании приняли участие представители:

от заявителя — открытого акционерного общества «Славнефть-Мегионнефтегаз» — Деев А.О., Никонов А.А., Оганов С.А., Шустров А.А.;

от Межрегиональной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам № 1 — Водовозов А.А., Грибков И.С., Казанский Д.М., Кочарова А.И., Овчар О.В., Терехов Д.В.

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

Межрегиональной инспекцией Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам № 1 (далее — инспекция) проведена выездная налоговая проверка открытого акционерного общества «Славнефть-Мегионнефтегаз» (далее — общество) за период с 01.01.2005 по 31.12.2006, по результатам которой принято решение от 18.09.2008 № 52-24-14/759 о привлечении общества к ответственности за совершение налогового правонарушения (далее — решение инспекции).

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

Решением Арбитражного суда города Москвы от 19.10.2009 требование общества удовлетворено в части признания недействительным решения инспекции о доналичении сумм налога на добавленную стоимость (пункты 2.2 и 2.3) и 4 203 122 рублей налога на прибыль, начислении соответствующих сумм пеней и штрафов, в удовлетворении остальной части требования отказано.

Постановлением Девятого арбитражного апелляционного суда от 02.02.2010 решение суда первой инстанции оставлено без изменения.

Федеральный арбитражный суд Московского округа постановлением от 11.05.2010 указанные судебные акты оставил без изменения.

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 их отменить в части отказа в признании недействительными пунктов 1.5 и 3.4 решения инспекции о доналичении 69 096 011 рублей налога на прибыль и 2 680 152 рублей налога на имущество, начисления соответствующих сумм пеней и штрафов как нарушающие единообразие в толковании и применении судами положений главы 25 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — Кодекс), требование общества в этой части удовлетворить.

В отзыве на заявление инспекция просит оставить названные судебные акты без изменения как соответствующие Кодексу.

Проверив обоснованность доводов, изложенных в заявлении, отзыве на него и выступлениях присутствующих в заседании представителей участующих в деле лиц, Президиум считает, что оспариваемые судебные акты подлежат отмене, дело — направлению на новое рассмотрение в суд первой инстанции по следующим основаниям.

Решением инспекции, вынесенным по результатам выездной налоговой проверки, обществу доналичено 69 096 011 рублей налога на прибыль и 2 680 152 рубля налога на имущество (пункты 1.5 и 3.4 решения инспекции).

Основанием для доналичения указанных сумм налогов послужило включение обществом в расходы по налогу на прибыль 405 636 245 рублей затрат по работам, выполненным обществом с ограниченной ответственностью «Национальная Буровая Компания» и «Мегион-Сервис» (далее — подрядчики): вырезанию части эксплуатационной колонны, предназначенной для подъема нефти от забоя к устью скважины, и забуриванию с этого места бокового ствола.

Часть названных затрат инспекция признала подлежащими учету в проверяемых периодах, поскольку в результате выполнения упомянутых работ максимальный суточный объем добычи нефти не увеличился.

Затраты в размере 287 900 045 рублей инспекция исключила из состава расходов, так как квалифицировала оплаченные этой суммой работы как реконструкцию основных средств, в результате которой произошло увеличение объема добычи нефти по сравнению с показателями, имевшими место до бурения, а по ряду скважин добыча нефти стала проводиться с новых горизонтов (пластов). На том же основании была увеличена для целей исчисления налога на имущество стоимость основных средств.

Общество, оспаривая выводы инспекции, ссыпалось на ведомственные нормативные акты, принимавшиеся Министерством энергетики Российской Федерации, Министерством природных ресурсов Российской Федерации, Госгортехнадзором России в целях регулирования вопросов, касающихся безопасности проведения работ, охраны недр, обеспечения контроля за рациональным недропользованием, проектирования и анализа разработки нефтяных месторождений и ряда иных вопросов.

Как полагало общество, инспекция, применяя положения пункта 2 статьи 257 Кодекса и квалифицируя работы по бурению в качестве реконструкции, необоснованно не приняла во внимание нормативные акты указанных ведомств, в силу которых данные работы отнесены к капитальному ремонту.

Суды, отклоняя этот довод общества, правильно руководствовались предусмотренными статьей 257 Кодекса положениями как установленными для целей обложения налогом на прибыль организаций, а не ведомственными нормативными актами, в которых проводится различие между капитальным ремонтом и реконструкцией для целей, не связанных с налогообложением прибыли.

Суды признали достройку в скважине нового ствола и прекращение использования части старого ствола изменением устройства скважины, увеличение суточной добычи нефти (дебита скважины по нефти) — повышением технико-экономических показателей скважины, поэтому пришли к выводу об обоснованной квалификации инспекцией осуществленных подрядчиками буровых работ как реконструкции только в отношении тех скважин, по которым произошло увеличение названного показателя.

По мнению Президиума, увеличение суточного объема добычи нефти само по себе не является достаточным и определяющим критерием для квалификации упомянутых работ в качестве капитального ремонта или реконструкции.

Из Методических рекомендаций по проектированию разработки нефтяных и газонефтяных месторождений, утвержденных приказом МПР России от 21.03.2007 № 61 (пункт XIV 82 раздела 7), следует, что показатель «суточный объем нефтедобычи» зависит от характеристик как скважины, так и собственно месторождения и внешнего воздействия, оказываемого на продуктивный пласт.

Нефтяное месторождение характеризуется пластовым давлением. Внешнее воздействие на давление в продуктивном пласте могут оказывать такие факторы, как осуществляемые на месторождении мероприятия воздействия на этот пласт для поддержания давления (в том числе путем закачки воды), виды и режим работы

насосного оборудования, режим эксплуатации данной и иных скважин (например, нагнетательных).

Поэтому показатель «дебит скважины по нефти» в процессе эксплуатации месторождения проявляется как динамичный показатель, его повышение или уменьшение непосредственно связано с перечисленными факторами, в том числе с интенсивностью отбора нефти, а не исключительно с характеристиками скважины как объекта основных средств или изменением ее конструкции.

Судами также не установлено причинно-следственной связи между изменением конструкции скважины, ее техническими характеристиками и повышением нефтедобычи.

Следовательно, разграничение инспекцией выполненных подрядчиками работ на относящиеся к капитальному ремонту и реконструкции исходя из показателя «дебит скважины по нефти» является недостоверным.

Из содержания пункта 4.1.2 Правил безопасности в нефтяной и газовой промышленности ПБ 08-624-03, утвержденных постановлением Госгортехнадзора России от 05.06.2003 № 56, усматривается, что забуривание новых (боковых) стволов производится в случаях ликвидации сложных аварий, возникших в процессе эксплуатации скважин или при проведении ремонтных работ; вскрытия дополнительных продуктивных мощностей из ствола низкопродуктивных эксплуатационных скважин; восстановления бездействующего фонда скважин, в том числе законсервированных или ранее ликвидированных по техническим или иным причинам, с целью вскрытия новым стволов участков с неизвлеченными запасами углеводородного сырья.

В качестве капитального ремонта названные работы проводят в случаях, если применение методов ремонтно-изоляционных работ (отключение обводненных пластов или их отдельных интервалов, исправление негерметичности цементного кольца, наращивание цементного кольца за обсадной колонной) технически невозможно (пункты 4.2, 4.8, таблица 1 Классификатора ремонтных работ в скважинах РД 153-39.0-088-01, утвержденного приказом Минэнерго России от 22.10.2001 № 297).

Восстановление бездействующего фонда скважин проводится посредством таких же работ в отношении ранее ликвидированных или законсервированных скважин (Инструкция по безопасности производства работ при восстановлении бездействующих нефтегазовых скважин методом строительства дополнительного наклонно направленного или горизонтального ствола скважины РД 08-625-03, утвержденная постановлением Госгортехнадзора России от 27.12.2002 № 69).

Обстоятельства, в связи с которыми возникла необходимость проведения буровых работ, судами не выяснялись.

Из представленных обществом планов на произведение перечисленных работ следует, что часть скважин относилась к категориям работающих, часть — бездействующих. В отношении отдельных скважин цель ремонта заключалась в ликвидации

аварии с обходом аварийного участка эксплуатационной колонны. Также общество утверждает, что причиной выполнения работ была предельная обводненность продуктивных пластов.

Упомянутые нормативные акты указывают на техническую неисправность скважины, повлекшую невозможность ее эксплуатации (в том числе по причине возникшей аварийной ситуации), как на основание для производства капитального ремонта, одним из способов осуществления которого является бурение дополнительного ствола в действующей скважине.

Предельная обводненность пласта могла возникнуть как в результате закачки в него воды через нагнетательные скважины в период эксплуатации месторождения, что приводит к прогнозируемому истощению запасов нефти, так и в результате прорыва пластовых вод, то есть по причине, не зависящей от недропользователя.

Названные обстоятельства могут быть выяснены, поскольку Правилами разработки нефтяных и газонефтяных месторождений, утвержденными коллегией Министерства нефтяной промышленности СССР 15.10.1984 (далее — Правила разработки месторождений), предусмотрена необходимость наблюдения за режимом работы скважин посредством контрольно-измерительной аппаратуры, обеспечивающей индивидуальный замер жидкости, газа и обводненности. При обводненности добывающих скважин, помимо упомянутого контроля, проводятся геофизические и гидрогеологические исследования с целью определения места притока воды в скважину через колонну, источника обводнения и глубины его залегания.

С учетом изложенного работы по бурению боковых стволов в бездействующих скважинах следует признать относящимися к реконструкции. Также следует отнести к реконструкции буровые работы, проведенные в связи с естественным истощением запасов нефти на месторождении, возникшим, в частности, в результате нормированной закачки воды в отдельные пласты и скважины в соответствии с проектом (технологической схемой) разработки месторождения (раздел 3.4 Правил разработки месторождений).

Работы, проведенные в технически неисправных скважинах или в связи с предельной обводненностью пластов, образовавшейся в результате прорыва пластовых вод, следует признать капитальным ремонтом.

Таким образом, оспариваемые судебные акты как нарушающие единство в толковании и применении арбитражными судами норм права в силу пункта 1 части 1 статьи 304 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации подлежат частичной отмене.

Дело в отмененной части подлежит направлению на новое рассмотрение в суд первой инстанции.

При новом рассмотрении дела судам следует учесть указанные критерии, на основании которых работы по капитальному ремонту отличаются от реконструкции, и в зависимости от квалификации работ решить вопрос об обоснованности доначисления инспекцией налога на прибыль и налога на имущество организаций.

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 города Москвы от 19.10.2009 по делу № А40-7640/09-115-26, постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 02.02.2010 и постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 11.05.2010 по тому же делу в части отказа в признании недействительными пунктов 1.5 и 3.4 решения Межрегиональной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам № 1 от 18.09.2009 № 52-24-14/759 о доначислении открытому акционерному обществу «Славнефть-Мегионнефтегаз» 69 096 011 рублей налога на прибыль и 2 680 152 рублей налога на имущество, начислении соответствующих сумм пеней и штрафов отменить.

В отмененной части дело направить на новое рассмотрение в Арбитражный суд города Москвы.

В остальной части названные судебные акты оставить без изменения.

*Председательствующий А.А. Иванов*

## **Соглашение о разделе продукции**

Отсутствие в Соглашении о разработке и добыче нефти на Харьгинском месторождении на условиях раздела продукции, заключенном между Российской Федерацией в лице Правительства Российской Федерации и администрации Ненецкого автономного округа и французским акционерным обществом «Тоталь Разведка Разработка Россия» 20.12.1995, специальной регламентации порядка возмещения налога на добавленную стоимость, уплаченного инвестором контрагентам, не исключает применение общего порядка возмещения налога на добавленную стоимость, установленного статьей 176 Налогового кодекса Российской Федерации, поскольку воля сторон при подписании упомянутого Соглашения свидетельствует о признании за инвестором права на освобождение инвестора от уплаты налога на добавленную стоимость, в том числе путем возмещения соответствующих сумм из бюджета.

### **ПОСТАНОВЛЕНИЕ**

**Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации**

**№ 12105/10**

**Москва, 18 января 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., Валявиной Е.Ю., Витрянского В.В., Завьяловой Т.В., Иванниковой Н.П., Козловой О.А., Маковской А.А., Муриной О.Л., Никифорова С.Б., Першутова А.Г., Сарбаша С.В., Слесарева В.Л., Юхнея М.Ф. —

рассмотрел заявление Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 4 по Архангельской области и Ненецкому автономному округу о пересмотре в порядке надзора постановления Четырнадцатого арбитражного апелляционного суда от 26.01.2010 и постановления Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 11.05.2010 по делу № А05-7314/2008 Арбитражного суда Архангельской области.

В заседании приняли участие представители:

от заявителя — Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 4 по Архангельской области и Ненецкому автономному округу — Мартынов Д.В., Овчар О.В.;

от французского акционерного общества «Тоталь Разведка Разработка Россия» — Ахметшин Р.И., Дворкин А.Л., Пепеляев С.Г., Строков В.С., Травкина Н.А.;

от администрации Ненецкого автономного округа — Рудов А.И.

Заслушав и обсудив доклад судьи Муриной О.Л. и объяснения представителей участвующих в деле лиц, Президиум установил следующее.

По итогам выездной налоговой проверки за 2005 год Межрайонной инспекцией Федеральной налоговой службы № 4 по Архангельской области и Ненецкому автономному округу (далее — инспекция) принято решение от 18.02.2008 № 10-11/01716, в котором, в частности, сделан вывод о необоснованном предъявлении французским акционерным обществом «Тоталь Разведка Разработка Россия» (далее — общество, инвестор) к возмещению из бюджета 335 634 913 рублей налога на добавленную стоимость по налоговым декларациям за май — декабрь 2005 года.

Признавая необоснованным заявление обществом к возмещению указанной суммы налога, инспекция исходила из того, что на основании пункта 16.6 статьи 16 Соглашения о разработке и добыче нефти на Харьягинском месторождении на условиях раздела продукции, заключенного между Российской Федерацией в лице Правительства Российской Федерации и администрации Ненецкого автономного округа и обществом 20.12.1995 (далее — Соглашение о разделе продукции, Соглашение), инвестор не является плательщиком налога на добавленную стоимость на территории Российской Федерации по спорам, связанным с выполнением Соглашения, и возмещение инвестору сумм налога на добавленную стоимость по товарам (работам, услугам), приобретенным на территории Российской Федерации, в денежной форме не предусмотрено.

Не согласившись с указанным решением инспекции, общество обратилось в Арбитражный суд Архангельской области с заявлением о признании его недействительным.

По мнению общества, отсутствие в Соглашении о разделе продукции порядка возмещения налога на добавленную стоимость не препятствует применению им общего порядка возмещения этого налога, предусмотренного действующим законодательством на момент реализации данного права.

Решением Арбитражного суда Архангельской области от 14.10.2008 требование общества удовлетворено частично.

Отказывая в удовлетворении заявленного требования общества по эпизоду, связанному с возмещением налога на добавленную стоимость по налоговым декларациям за вышеназванный период, суд первой инстанции исходил из следующего.

В силу пункта 16.6 статьи 16 Соглашения о разделе продукции общество как инвестор освобождено от уплаты налога на добавленную стоимость. Право инвестора на возмещение налога на добавленную стоимость, уплаченного российским поставщикам при приобретении им товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации, а также порядок реализации этого права не были предусмотрены ни законодательством, действующим на момент заключения Соглашения, ни самим Соглашением.

Постановлением Четырнадцатого арбитражного апелляционного суда от 26.01.2010 решение суда первой инстанции отменено по эпизодам отказа в возмещении из бюджета 335 634 913 рублей налога на добавленную стоимость по спорным налоговым декларациям, неудержания и неуплаты налога с доходов иностранного юридическо-

го лица — компаний «Франкс Интернэшнл Лимитед» в соответствующей сумме, начисления соответствующих пеней. В этой части заявление общества удовлетворено. В остальной части решение суда первой инстанции оставлено без изменения.

Федеральный арбитражный суд Северо-Западного округа постановлением от 11.05.2010 постановление суда апелляционной инстанции оставил без изменения.

Суды апелляционной и кассационной инстанций пришли к выводу о наличии у общества права на возмещение спорных сумм налога на добавленную стоимость, так как сочли, что поскольку Соглашением о разделе продукции не установлен порядок возмещения этого налога — специальная процедура компенсации обществу налога на добавленную стоимость, уплаченного поставщикам, то действует общий порядок его возмещения.

В заявлении, поданном в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации, о пересмотре в порядке надзора постановлений судов апелляционной и кассационной инстанций, инспекция просит их отменить в части указанного эпизода, ссылаясь на нарушение ими при наличии Соглашения о разделе продукции единобразия в толковании и применении арбитражными судами норм права по вопросу правомерности возмещения налога на добавленную стоимость, и оставить без изменения решение суда первой инстанции.

В отзыве на заявление общество 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 участников в деле лиц, Президиум считает, что обжалуемые судебные акты подлежат оставлению без изменения по следующим основаниям.

Выводы судов апелляционной и кассационной инстанций в части удовлетворения заявления общества по эпизоду, связанному с возмещением налога на добавленную стоимость по указанным налоговым декларациям, являются обоснованными ввиду следующего.

Приоритет положений Соглашения о разделе продукции над нормами национального законодательства установлен пунктом 7 статьи 2 Федерального закона от 30.12.1995 № 225-ФЗ «О соглашениях о разделе продукции», в силу которого соглашения, заключенные до вступления в силу настоящего Федерального закона, подлежат исполнению в соответствии с определенными в них условиями.

В силу пункта 16.6 статьи 16 Соглашения о разделе продукции в целях обеспечения наиболее благоприятных экономических условий для его выполнения инвестор освобожден от всех других, кроме оговоренных в пунктах 16.1–16.5 федеральных и местных налогов, сборов, платежей, отчислений и пошлин, включая импортные и экспортные сборы, налоги и пошлины, которые могут востребоваться с него по действующим законодательным и нормативным актам и/или которые могут быть в дальнейшем установлены законодательными или нормативными актами, в связи с применением Соглашения. Инвестор будет освобожден от любых дополнительных выплат в связи с налогами, сборами, отчислениями, платежами и пошлинами вне зависимости от изменения их сумм и ставок.

Соглашением о разделе продукции не определен порядок возмещения налога на добавленную стоимость — в нем отсутствует специальная процедура компенсации инвестору уплаченного контрагентам налога на добавленную стоимость.

В соответствии со статьей 23.1 Соглашения о разделе продукции с учетом особых положений Соглашения стороны подчиняются в своей деятельности в рамках Соглашения законодательным и нормативным актам, действующим в Российской Федерации.

В связи с этим отсутствие в Соглашении специальной регламентации порядка возмещения налога на добавленную стоимость не исключает применение общего порядка возмещения налога на добавленную стоимость, установленного статьей 176 Налогового кодекса Российской Федерации, поскольку воля сторон при подписании Соглашения о разделе продукции свидетельствует о понимании пункта 16.6 статьи 16 как предполагающего особый статус инвестора путем признания за ним права на освобождение от уплаты налога на добавленную стоимость, в том числе путем возмещения соответствующих сумм из бюджета в случае фактической уплаты налога контрагентам. Иное противоречило бы цели и смыслу Соглашения, которое направлено на замену обычного режима налогообложения для инвестора разделом добытого минерального сырья.

Вывод судов апелляционной и кассационной инстанций учитывает позицию Министерства финансов Российской Федерации по данному вопросу, выраженную в ряде писем, неоднократно подтверждающих право общества на возмещение налога на добавленную стоимость в соответствии с главой 21 Кодекса. С 1999 года общество предъявляло к возмещению из бюджета налог на добавленную стоимость, уплаченный российским поставщикам при приобретении обществом товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации. В ходе проведенных камеральных проверок инспекция подтверждала право общества на возмещение указанных сумм налога.

Таким образом, предъявление обществом к возмещению налога на добавленную стоимость по налоговым декларациям за указанный период является правомерным.

Нарушений в толковании и применении норм права судами апелляционной и кассационной инстанций не допущено.

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

**ПОСТАНОВИЛ:**

постановление Четырнадцатого арбитражного апелляционного суда от 26.01.2010 и постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 11.05.2010 по делу № А05-7314/2008 Арбитражного суда Архангельской области оставить без изменения.

Заявление Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 4 по Архангельской области и Ненецкому автономному округу оставить без удовлетворения.

*Председательствующий А.А. Иванов*