



ВЫСШИЙ АРБИТРАЖНЫЙ СУД РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ПОСТАНОВЛЕНИЕ Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации

№ 6029/10

Москва

23 ноября 2010 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., Валявиной Е.Ю., Витрянского В.В., Завьяловой Т.В., Иванниковой Н.П., Исайчева В.Н., 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 открытого акционерного общества «Варьеганнефтегаз» о пересмотре в порядке надзора решения Арбитражного суда города Москвы от 20.04.2009 по делу № А40-78155/08-117-359, постановления Девятого арбитражного апелляционного суда от 16.07.2009 и постановления Федерального арбитражного суда Московского округа от 26.01.2010 по тому же делу.

В заседании приняли участие представители:

от заявителя – открытого акционерного общества «Варьеганнефтегаз» – Годзданкер Э.С., Конькова Л.А., Синегубов А.Н., Суругин Д.Н.;

от Межрегиональной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам № 1 – Водовозов А.А., Кочарова А.И., Овчар О.В., Ткаченко Л.В.

Заслушав и обсудив доклад судьи Тумаркина В.М., а также 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 «Варьеганнефтегаз» (далее – общество «Варьеганнефтегаз», общество) за 2005 год, по результатам которой вынесено решение от 28.09.2007 № 52/2202 о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения (далее – решение инспекции).

Федеральная налоговая служба решением от 19.08.2008 № ММ-26-3/90@ (далее – решение ФНС России), принятым по апелляционной жалобе общества, решение инспекции частично изменила.

Общество «Варьеганнефтегаз» обжаловало решение инспекции (в редакции решения ФНС России) в Арбитражный суд города Москвы.

Решением Арбитражного суда города Москвы от 20.04.2009 требования общества удовлетворены частично. Решение инспекции в части доначисления налогов, начисления соответствующих сумм пеней и налоговых санкций по пунктам 1.2, 1.3, 1.10, 1.11, 1.12, 1.13, 1.16, 1.17, 2.2, 2.3, 2.4, 2.5, 3.1, 4.1, 5.1 признано недействительным. В удовлетворении остальной части требований отказано.

Дополнительным решением названного суда от 08.05.2009 решение инспекции в части доначисления 41 755 рублей 30 копеек недоимки по

пункту 1.16 и 15 000 рублей недоимки по пункту 4.1, начисления соответствующих сумм пеней и налоговых санкций признано недействительным.

Постановлением Девятого арбитражного апелляционного суда от 16.07.2009 решение и дополнительное решение арбитражного суда первой инстанции оставлены без изменения.

Федеральный арбитражный суд Московского округа постановлением от 26.01.2010 решение суда первой инстанции и постановление суда апелляционной инстанции в части отказа в удовлетворении требований общества о признании недействительными пунктов 1.4 и 1.15 решения инспекции отменил, решение инспекции по доначислению налогов, начислению соответствующих пеней и штрафов в данной части признал недействительным. В остальной части указанные судебные акты оставлены без изменения.

В заявлении, поданном в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации, о пересмотре в порядке надзора названных судебных актов общество «Варьеганнефтегаз» просит решение суда первой инстанции, постановления судов апелляционной и кассационной инстанций в части отказа в признании недействительным решения инспекции (в редакции решения ФНС России) о доначислении 2 428 967 рублей налога на прибыль, начислении соответствующих пеней и штрафов (пункты 1.5, 1.6, 1.7 и 1.8) отменить как нарушающие единообразие в толковании и применении судами положений главы 25 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – Кодекс), требования общества в этой части удовлетворить.

В отзыве на заявление инспекция просит оставить оспариваемые 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 решение суда первой

инстанции и постановления судов апелляционной и кассационной инстанций подлежат частичной отмене по следующим основаниям.

Инспекция вменила обществу «Варьеганнефтегаз» как правонарушение единовременное включение в состав расходов по налогу на прибыль всех сумм затрат, учитываемых обществом на основании статьи 261 и абзацев пятого и шестого пункта 3 статьи 325 Кодекса в качестве текущих расходов на доразведку по введенным в эксплуатацию и промышленно освоенным участкам месторождений, поскольку сочла, что данные затраты являются расходами на научные исследования и опытно-конструкторские разработки и их налоговый учет определен статьей 262 Кодекса: в проверяемый период такие расходы равномерно включались в состав прочих расходов в течение трех лет с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором завершены исследования (отдельные этапы исследований).

Суды пришли к выводу о том, что обществом приобретены результаты научных исследований, необходимые для его производственной деятельности, затраты на которые списываются в расходы в порядке, определенном для научно-исследовательских и (или) опытно-конструкторских разработок.

Вывод судов является ошибочным.

Общество «Варьеганнефтегаз» на основании полученных в 1997 и 1998 годах лицензий разрабатывает Бахилловское, Верхнеколик-Еганское, Северо-Варьеганское, Северо-Хохряковское и Сусликовское месторождения и вправе в силу лицензионных соглашений производить разведку, обустройство, разработку месторождений, добычу и реализацию добытой на лицензионном участке продукции.

В 2005 году обществами с ограниченной ответственностью «Гео Дэйта Консалтинг» и «Технопроект», государственным предприятием Ханты-Мансийского автономного округа «Научно-аналитический центр рационального недропользования имени В.И. Шпильмана» в интересах

общества «Варьеганнефтегаз» во исполнение договоров на проведение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ и комплексной научно-технической экспертизы изготовлены проектные технологические документы на разработку месторождений по следующим темам: «Технологическая схема разработки Северо-Варьеганского месторождения» (утверждена на заседании Центральной комиссии по разработке месторождений полезных ископаемых), «Анализ разработки Бахиловского месторождения», «Авторский надзор за исполнением проектного документа на разработку Бахиловского месторождения», «Авторский надзор за разработкой Северо-Хохряковского месторождения», «Авторский надзор за разработкой Сусликовского месторождения», «Комплексная научно-техническая экспертиза проектного документа «Анализ разработки Северо-Варьеганского месторождения», «Комплексная научно-техническая экспертиза проектного документа «Анализ разработки Верхнеколик-Еганского нефтегазоконденсатного месторождения» (названные технические экспертизы рассмотрены на пленарном заседании территориального отделения Центральной комиссии по разработке нефтяных и газонефтяных месторождений по Ханты-Мансийскому автономному округу – Югре).

Согласно подпунктам 3 и 4 пункта 1 статьи 253 Кодекса расходы на освоение природных ресурсов, расходы на научные исследования и (или) опытно-конструкторские разработки относятся к расходам, связанным с производством и реализацией.

В соответствии с пунктом 3 статьи 252 Кодекса особенности определения расходов для отдельных категорий налогоплательщиков либо расходов, произведенных в связи с особыми обстоятельствами, устанавливаются положениями главы 25 Кодекса.

К таким особенностям относятся расходы на освоение природных ресурсов (статьи 261, 325 Кодекса), расходы на научно-исследовательские и (или) опытно-конструкторские разработки (статья 262 Кодекса).

Расходами на научные исследования и (или) опытно-конструкторские разработки признаются расходы, относящиеся к созданию новой или усовершенствованию производимой продукции (товаров, работ, услуг), в частности расходы на изобретательство. Названные расходы могут осуществляться в целях создания новых или совершенствования применяемых технологий, создания новых видов сырья или материалов (статья 262 Кодекса).

В процессе разработки месторождений недропользователи несут затраты, признаваемые расходами на освоение природных ресурсов, к которым относятся расходы на геологическое изучение недр, разведку полезных ископаемых, проведение работ подготовительного характера (статья 261 Кодекса).

Перечень расходов на освоение природных ресурсов является открытым, однако в статьях 261 и 325 Кодекса перечислены отдельные их виды, в частности: поиск и оценка месторождений полезных ископаемых (включая аудит запасов), разведка полезных ископаемых и (или) гидрогеологические изыскания, приобретение необходимой геологической и иной информации у третьих лиц или в государственных органах, содержание объектов, связанных с освоением природных ресурсов (в том числе расходы на оплату труда, содержание и эксплуатацию временных сооружений и иные подобные расходы), доразведка месторождения или его участков, находящихся в пределах выделенного горного или земельного отвода, ликвидация непродуктивной скважины. К расходам на доразведку относятся расходы, связанные с осуществлением соответствующих работ по введенным в эксплуатацию и промышленно освоенным месторождениям.

Согласно статье 22 Закона Российской Федерации от 21.02.1992 № 2395-1 «О недрах» недропользователь вправе проводить без дополнительных разрешений геологическое изучение недр в границах предоставленного ему в соответствии с лицензией горного отвода, а также обязан обеспечить соблюдение требований законодательства, стандартов (норм, правил) по технологии ведения работ, связанных с использованием недрами, технических проектов, планов и схем развития горных работ, ведение геологической и иной документации в процессе пользования недрами.

Разработка месторождений заключается в поиске залежей полезных ископаемых и извлечении их из подземных горных пород. На каждом этапе разработки в силу обязательных для применения ведомственных нормативных актов изготавливаются технологические проектные документы, необходимые недропользователю для выполнения соответствующих работ по освоению месторождений.

К упомянутым нормативным актам относятся Правила разработки нефтяных и газовых месторождений, утвержденные протоколом Коллегии Миннефтепрома СССР от 15.10.1984 № 44, Регламент составления проектных технологических документов на разработку нефтяных и газонефтяных месторождений, утвержденный Минтопэнерго России 23.09.1996, Регламент по созданию постоянно действующих геолого-технологических моделей нефтяных и газонефтяных месторождений, утвержденный приказом Минтопэнерго России от 10.03.2000 № 67, Методические рекомендации по ведению государственного геологического контроля на объектах геологического изучения и добычи нефти и газа, подземного хранения газа, утвержденные МПР России 20.11.2000, Временное положение об этапах и стадиях геологоразведочных работ на нефть и газ, утвержденное приказом МПР России от 07.02.2001 № 126, Методические указания по геолого-промысловому анализу

разработки нефтяных и газонефтяных месторождений, утвержденные приказом Минэнерго России от 05.02.2002 № 29.

Федеральное агентство по недропользованию и территориальные отделения Центральной комиссии по разработке месторождений полезных ископаемых во исполнение Положения о Федеральном агентстве по недропользованию, утвержденного постановлением Правительства Российской Федерации от 17.06.2004 № 293, и Положения о территориальных отделениях Центральной комиссии по разработке месторождений полезных ископаемых (углеводородное сырье), утвержденного приказом Федерального агентства по недропользованию от 28.10.2005 № 1107, на основании экспертных заключений обеспечивают рассмотрение и согласование проектной и технической документации на разработку месторождений полезных ископаемых.

К технологическим проектным документам, на основе которых нефтегазодобывающие предприятия осуществляют промышленную разработку месторождений, относятся, в частности, технологические схемы разработки, анализ разработки, а в случае уточнения проектных решений – авторский надзор за реализацией технологических схем и проектов разработки.

Проектный документ «Технологическая схема разработки месторождения» определяет принципы воздействия на пласт и предварительную систему промышленной разработки нефтяного месторождения. Технологические схемы составляются по данным разведки и пробной эксплуатации скважин с учетом результатов геофизических исследований, особенностей геологического строения залежи в целях последующего ввода месторождения в промышленную разработку.

Анализ разработки месторождения осуществляется по разрабатываемым месторождениям в целях определения степени эффективности применяемых технологий, мер, направленных на

дальнейшее совершенствование систем разработки и повышение их технологической и экономической эффективности, а также для обобщения опыта разработки.

Для контроля за реализацией и эффективностью проектных решений (соответствия фактических технико-экономических показателей принятым в технологических схемах и проектах разработки) проводится авторский надзор, в котором даются рекомендации, направленные на достижение проектных показателей.

При составлении проектных документов, изучении природно-технологических объектов и при текущем управлении процессом разработки может создаваться постоянно действующая геолого-технологическая модель, представляющая собой компьютерную объемную модель имитации месторождения. Названная модель предназначена для доразведки залежей, выбора мест заложения скважин, выявления новых объектов разведки и эксплуатации, оптимизации эксплуатации запасов углеводородов.

Геологоразведочные работы по изучению, поиску и оценке нефтяных месторождений предшествуют этапу их промышленной разработки. Однако обязанность по изучению месторождений сохраняется и во время их разработки с целью доразведки залежей и уточнения запасов полезных ископаемых, разведки второстепенных горизонтов, участков месторождений, перевода запасов углеводородов в более высокие категории.

В имеющейся в деле технологической схеме разработки месторождения содержится информация о геологической и физической характеристике продуктивных пластов (строение месторождения; свойства и состав нефти, газа, воды; запасы нефти, газа, конденсата), геологической характеристике разреза, результатах остаточной нефтенасыщенности, геолого-промысловом и технико-экономическом обосновании вариантов

разработки (анализ результатов опробования, испытаний, пробной эксплуатации скважин).

В отчетах по авторскому надзору за исполнением проектных документов и анализу разработок месторождений содержатся, в частности, уточненные данные о геологическом строении и запасах углеводородов, проектных и фактических показателях разработки, структуре фонда скважин и показателях их эксплуатации, методах интенсификации разработки и содержатся рекомендации по улучшению состояния разработки.

В результате выполненных работ также уточнены постоянно действующие геолого-технологические модели, адаптированные к конкретным нефтяным и газонефтяным месторождениям, и проведена экспертиза проектных документов.

Таким образом, обществом приобретены проектные технологические документы, содержащие информацию о геологических характеристиках месторождений и системах их разработки, изготовленные в соответствии с требованиями законодательства, действующего в сфере недропользования.

Согласно пункту 4 статьи 252 Кодекса в случае, если некоторые затраты с равными основаниями могут быть отнесены одновременно к нескольким группам расходов, налогоплательщик вправе самостоятельно определить, к какой именно группе он отнесет такие затраты.

Исходя из данной нормы общество вправе выбирать порядок отнесения затрат по указанным договорам на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы, связанные с освоением природных ресурсов.

В настоящем случае общество «Варьеганнефтегаз» отразило понесенные затраты как текущие расходы, связанные с освоением природных ресурсов, в налоговых регистрах и налоговых декларациях по налогу на прибыль за тот отчетный период, в котором они произведены, поскольку квалифицировало их в качестве расходов на приобретение

геологической и иной информации у третьих лиц, на доразведку участков месторождения, находящихся в пределах предоставленного горного или земельного отвода (статьи 261 и 325 Кодекса).

Следовательно, 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 частичной 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 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 20.04.2009 по делу № А40-78155/08-117-359, постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 16.07.2009 и постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 26.01.2010 по тому же делу в части отказа в признании недействительными пунктов 1.5, 1.6, 1.7 и 1.8 решения Межрегиональной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам № 1 от 28.09.2007 № 52/2202 (в редакции решения Федеральной налоговой службы от 19.08.2008 № ММ-26-3/90@) о доначислении 2 428 967 рублей налога на прибыль, начислении соответствующих сумм пеней и штрафов отменить.

Требования открытого акционерного общества «Варьеганнефтегаз» в указанной части удовлетворить.

Признать недействительными пункты 1.5, 1.6, 1.7 и 1.8 решения Межрегиональной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам № 1 от 28.09.2007 № 52/2202 (в редакции решения Федеральной налоговой службы от 19.08.2008 № ММ-26-3/90@) в части доначисления 2 428 967 рублей налога на прибыль, начисления соответствующих сумм пеней и штрафов.

В остальной части названные судебные акты оставить без изменения.

Председательствующий

А.А. Иванов