



ВЫСШИЙ АРБИТРАЖНЫЙ СУД РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ПОСТАНОВЛЕНИЕ

Президиума Высшего Арбитражного Суда
Российской Федерации

№ 7669/11

Москва

22 ноября 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., Бациева В.В., 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., Юхнея М.Ф. –

рассмотрел заявление открытого акционерного общества «ТНК-
Нижневартовск» о пересмотре в порядке надзора решения Арбитражного
суда города Москвы от 24.06.2010 по делу № А40-51805/09-20-309,
постановления Девятого арбитражного апелляционного суда от 21.09.2010
и постановления Федерального арбитражного суда Московского округа
от 04.03.2011 по тому же делу.

Официальный сайт Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации: <http://www.arbitr.ru/>
(информация о движении дела, справочные материалы и др.).

В заседании приняли участие представители:

от заявителя – открытого акционерного общества «ТНК-Нижневартовск» – Конькова Л.А., Синегубов А.Н., Суругин Д.Н.;

от Межрегиональной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам № 1 – Водовозов А.А., Кузьмина Ю.В., Федотов А.С.

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

Открытое акционерное общество «ТНК-Нижневартовск» (далее – общество) обратилось в Арбитражный суд города Москвы с заявлением о признании частично недействительным решения Межрегиональной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам № 1 (далее – инспекция) от 22.10.2007 № 52/2419 в редакции решения Федеральной налоговой службы от 13.04.2009 № ММ-25-9/109@ (далее – решение инспекции).

Решением Арбитражного суда города Москвы от 24.06.2010 требование общества удовлетворено частично (с учетом определения об исправлении опечаток от 19.07.2010).

Постановлением Девятого арбитражного апелляционного суда от 21.09.2010 решение суда первой инстанции оставлено без изменения.

Федеральный арбитражный суд Московского округа постановлением от 04.03.2011 отменил указанные судебные акты в части эпизода, касающегося включения обществом в состав расходов при исчислении налога на прибыль организаций (далее – налог на прибыль) затрат на ремонт скважины методом зарезки бокового ствола (пункт 1.10 решения инспекции); в отмененной части дело направил на новое рассмотрение в суд первой инстанции; в остальной части названные судебные акты оставил без изменения.

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 общество просит их отменить в части отказа в удовлетворении его требования о признании недействительным пунктов 1.1, 1.13, 1.17, 1.2, 1.14 мотивировочной части решения инспекции о доначислении соответствующих сумм налога на прибыль за 2004 – 2005 годы, начислении пеней и взыскании штрафов, ссылаясь на нарушение судами единообразия в толковании и применении норм материального права, и признать недействительным решение инспекции в данной части.

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

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

Инспекцией проведена выездная налоговая проверка по вопросам соблюдения обществом законодательства о налогах и сборах за период с 2004 года по 2005 год, по итогам которой принято оспариваемое в настоящем деле решение.

По оспариваемым обществом пунктам 1.1, 1.13, 1.17 мотивировочной части решения инспекции Президиум приходит к следующим выводам.

Инспекция установила, что общество в нарушение пунктов 1 и 2 статьи 261, пункта 3 статьи 325 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – Налоговый кодекс, Кодекс) в 2004 – 2005 годах единовременно отнесло в состав расходов на освоение природных ресурсов при исчислении налога на прибыль затраты на произведенные подрядными организациями работы по ведению балансов и ресурсов общества, по проведению экспертизы материалов по подсчету запасов

Самотлорского месторождения, по проведению полевых сейсморазведочных работ на Хошской площади (северная часть Самотлорского месторождения), на услуги по супервайзингу полевых сейсморазведочных работ, по перерасчету запасов нефти и растворенного газа Гун-Еганского месторождения, на оказание консультационных работ по сопровождению материалов на получение горного отвода по Тюменскому месторождению, на агентские услуги по работам по поиску, разведке и оценке месторождений нефти на Гун-Еганском, Лор-Еганском, Никольском, Новомолодежном и Тюменском месторождениях, по обоснованию бурения и на проведение мониторинга геологических и гидродинамических моделей по Самотлорскому месторождению в пределах лицензионного участка общества.

Названные затраты, по мнению инспекции, подлежат отнесению в состав расходов равномерно в течение 12 месяцев с 1-го числа месяца, в котором подписан последний акт выполненных работ.

Отказывая в признании недействительным решения инспекции в указанной части, суды согласились с ее доводами о том, что упомянутые расходы согласно пунктам 1, 2 статьи 261, пункту 3 статьи 325 Налогового кодекса принимаются к уменьшению налоговой базы по налогу на прибыль с 1-го числа месяца, в котором подписан последний акт выполненных работ с подрядчиком по данному договору, и включаются в состав прочих расходов, связанных с производством и реализацией, равномерно в течение 12 месяцев.

Суды сочли неправомерным отнесение обществом произведенных расходов единовременно в соответствии с абзацем пятым пункта 3 статьи 325 Налогового кодекса, в связи с чем признали обоснованным решение инспекции в этой части.

Между тем вывод судов является ошибочным.

В силу пункта 1 статьи 261 Налогового кодекса под расходами на освоение природных ресурсов понимаются расходы налогоплательщика на

геологическое изучение недр, разведку полезных ископаемых, проведение работ подготовительного характера.

К расходам на освоение природных ресурсов, в частности, относятся расходы на поиски и оценку месторождений полезных ископаемых (включая аудит запасов), в том числе расходы, связанные со строительством (бурением) и (или) ликвидацией (консервацией) скважин (за исключением признаваемых амортизируемым имуществом), разведку полезных ископаемых и (или) гидрогеологические изыскания, осуществляемые на участке недр в соответствии с полученными в установленном порядке лицензиями или иными разрешениями уполномоченных органов, а также расходы на приобретение необходимой геологической и иной информации у третьих лиц, в том числе в государственных органах (абзацы второй, третий пункта 1 статьи 261 Налогового кодекса).

Согласно абзацам второму и третьему пункта 2 статьи 261 Налогового кодекса расходы на освоение природных ресурсов, указанные в пункте 1 этой статьи, учитываются в порядке, предусмотренном статьей 325 Кодекса. При осуществлении расходов на освоение природных ресурсов, относящихся к нескольким участкам недр, эти расходы учитываются отдельно по каждому участку недр в доле, определяемой налогоплательщиком в соответствии с принятой им учетной политикой для целей налогообложения. Расходы признаются для целей налогообложения с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором завершены данные работы (этапы работ), и включаются в состав прочих расходов в следующем порядке: расходы, предусмотренные в абзаце третьем пункта 1 статьи 261 Налогового кодекса, включаются в состав расходов равномерно в течение 12 месяцев.

Статья 325 Налогового кодекса определяет порядок ведения налогового учета расходов на освоение природных ресурсов.

Абзацем пятым пункта 3 статьи 325 Налогового кодекса установлено, что текущие расходы на содержание объектов, связанных с освоением природных ресурсов (в том числе расходы на оплату труда, расходы, связанные с содержанием и эксплуатацией временных сооружений, и иные подобные расходы), а также расходы на доразведку месторождения или его участков, находящихся в пределах горного или земельного отвода организации, в полной сумме включаются в состав расходов того отчетного (налогового) периода, в котором они произведены. При этом к расходам на доразведку относятся расходы, связанные с осуществлением работ по доразведке по введенным в эксплуатацию и промышленно освоенным месторождениям.

Таким образом, указанным абзацем определен иной (отличный от общего порядка учета расходов, возникающих в связи с проведением геологоразведочных работ по разведке полезных ископаемых) порядок учета расходов на освоение природных ресурсов, связанных с доразведкой месторождения и его участков.

Положениями статей 261 и 325 Налогового кодекса установлено, что расходы на освоение природных ресурсов учитываются для целей налогообложения прибыли в зависимости от их отнесения к месторождениям, введенным в эксплуатацию и промышленно освоенным, либо к месторождениям, находящимся на иных стадиях (до их ввода в эксплуатацию). Этот порядок согласуется с другими нормами главы 25 Налогового кодекса, в силу которых текущие затраты включаются в состав расходов единовременно, а затраты, по которым предполагается получение дохода в иных налоговых периодах, – в более поздние сроки, установленные Кодексом.

Налоговый кодекс определяет понятие «доразведка месторождений полезных ископаемых» не по содержанию производимых работ, а по времени их проведения, при этом работы по доразведке определяются как

работы в отношении месторождений, введенных в эксплуатацию и промышленно освоенных.

Все месторождения общества находятся в стадии промышленного освоения, что следует из выданных обществу лицензий № ХМН 01190 НЭ, № ХМН 01191 НЭ, № ХМН 01192 НЭ, № ХМН 01193 НЭ, № ХМН 01195 НЭ, № ХМН 01196 НЭ на поиск и добычу нефти Самотлорского (северная часть), Тюменского, Гун-Еганского, Новомолодежного, Никольского, Лор-Еганского месторождений, а также из Анализа разработки северной территории Самотлорского месторождения в границах лицензионного участка общества, утвержденного протоколом Центральной комиссии по разработке Федерального агентства по недропользованию от 10.06.2003 № 3006, Уточненного проекта разработки Самотлорского месторождения, утвержденного протоколом Центральной комиссии по разработке Федерального агентства по недропользованию от 08.12.2005 № 3496, Проекта доразведки Самотлорского месторождения 1997 года, Проекта разработки Лор-Еганского месторождения, утвержденного протоколом Территориального отделения Центральной комиссии по разработке по Ханты-Мансийскому автономному округу от 27.01.2005 № 564, Проекта разработки Новомолодежного нефтяного месторождения (северное поднятие), утвержденного протоколом Центральной комиссии по разработке от 10.02.2000 № 2550, Анализа разработки Новомолодежного месторождения, утвержденного протоколом от 12.10.2005 № 709, Анализа разработки Тюменского месторождения, утвержденного протоколом Центральной комиссии по разработке от 09.02.2000 № 2544, Анализа разработки Тюменского месторождения, утвержденного протоколом от 13.04.2005 № 595. Эти обстоятельства установлены судами и подтверждаются инспекцией.

Поскольку все спорные работы произведены обществом на введенных в эксплуатацию и промышленно освоенных месторождениях,

применение судами положений, содержащихся в пунктах 1, 2 статьи 261 и абзацах первом, втором, третьем и четвертом статьи 325 Налогового кодекса в данном случае неправомерно и сделано без учета норм, непосредственно относящихся к этому случаю, содержащихся в абзаце пятом пункта 3 статьи 325 Кодекса.

Таким образом, особый порядок учета расходов на доразведку промышленно освоенного месторождения (единовременный учет расходов в том периоде, когда выполнялись работы) правомерен в случае, если последние имели место на месторождении, введенном в эксплуатацию и промышленно освоенном, а не на месторождении, находящемся на стадии проведения подготовительных работ.

В отношении выводов, содержащихся в пунктах 1.2, 1.14 мотивировочной части решения инспекции, Президиум полагает следующее.

В ходе выездной налоговой проверки инспекцией установлено, что по заданиям общества (заказчика) научно-исследовательскими организациями выполнены работы по уточнению проектов разработки Самотлорского месторождения в границах Новомолодежного лицензионного участка, Тюменского месторождения, в частности разработаны постоянно действующие геолого-технологические модели для прогнозирования добычи нефти, моделирования геолого-технических мероприятий по повышению нефтеотдачи и эффективности работы.

Инспекция сочла, что в нарушение абзаца второго пункта 2 статьи 262 Налогового кодекса, определяющей особенности налогового учета расходов на научные исследования и (или) опытно-конструкторские разработки, общество неправильно квалифицировало затраты по этим работам, обусловленным его техническими заданиями, в качестве расходов на освоение природных ресурсов. По мнению инспекции, данные затраты являются расходами на научные исследования и (или) опытно-конструкторские разработки, подлежащими равномерному включению

налогоплательщиком в состав прочих расходов в течение трех лет с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором завершены соответствующие исследования согласно пункту 2 статьи 262 Налогового кодекса (в редакции, действовавшей в спорный период).

Отказывая в удовлетворении этой части требования общества, суды расценили его затраты на составление, утверждение, экспертизу и контроль за реализацией проектных технологических документов на разработку Самотлорского, Новомолодежного, Тюменского и Лор-Еганского месторождений, а также затраты на работы по проведению геофизических и гидродинамических исследований Каспарского и Сенченского куполов, петрофизических и литологических исследований пород, проб пластовой нефти и пластовой воды, построение 2D и 3D геологических моделей, разработку проектно-сметной документации на консервацию скважин в качестве расходов на научные исследования и (или) опытно-конструкторские разработки, учитываемых в порядке, предусмотренном абзацем вторым пункта 2 статьи 262 Налогового кодекса (в редакции, действовавшей в спорный период), в течение трех лет с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором завершены исследования (отдельные этапы исследований), а не в качестве расходов на освоение природных ресурсов, учитываемых единовременно в том периоде, в котором они произведены.

Делая такой вывод, суды сочли, что статьей 262 Налогового кодекса установлен критерий для квалификации спорных затрат как расходов на научные исследования и (или) опытно-конструкторские разработки, при наличии которого налогоплательщик обязан учесть данные расходы равномерно в течение определенного периода времени. Указанным критерием является направленность работ на совершенствование производимой продукции, товаров, работ, услуг (совершенствование применяемой технологии).

Проанализировав содержание договоров, технических заданий и календарных планов к ним, актов выполненных работ, а также существо проведенных работ, суды сделали вывод о том, что обществом фактически приобретены результаты комплексной научно-исследовательской работы, имеющие практическое значение для его производственной деятельности, поскольку привели к совершенствованию производимой работы – к интенсификации добычи нефти.

Суды в том числе отметили, что в рассматриваемом случае геолого-поисковые и геологоразведочные работы по разведке полезных ископаемых не осуществлялись, поэтому общество неправильно расценило спорные затраты как текущие расходы по доразведке (расходы на освоение природных ресурсов) и в силу абзаца пятого пункта 3 статьи 325 Налогового кодекса учло их единовременно.

Между тем судами не учтено следующее.

Затраты на работы по изучению месторождений, уточнению проектов разработки, разработку проектно-сметной документации и построение геологических моделей могут быть квалифицированы не только в качестве расходов на научные исследования и (или) опытно-конструкторские разработки в порядке статьи 262 Налогового кодекса, но и в качестве расходов на освоение природных ресурсов на основании статьи 261 Кодекса.

В силу пункта 4 статьи 252 Налогового кодекса, 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.

Указанный подход вытекает из постановления Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 23.11.2010 № 6029/10.

В рассматриваемом случае общество расценило спорные затраты в качестве расходов на освоение природных ресурсов. Поскольку работы произведены на введенных в эксплуатацию и промышленно освоенных

месторождениях, общество правомерно отнесло их в полной сумме в состав расходов того отчетного (налогового) периода, в котором они произведены, на основании абзаца пятого пункта 3 статьи 325 Налогового кодекса.

При таких обстоятельствах обжалуемые судебные акты в оспариваемой части нарушают единообразие в толковании и применении арбитражными судами норм права, поэтому согласно части 1 пункта 1 статьи 304 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации подлежат частичной отмене.

Вступившие в законную силу судебные акты арбитражных судов по делам со схожими фактическими обстоятельствами, принятые на основании нормы права в истолковании, расходящемся с содержащимся в настоящем постановлении толкованием, могут быть пересмотрены на основании пункта 5 части 3 статьи 311 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, если для этого нет других препятствий.

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

ПОСТАНОВИЛ:

решение Арбитражного суда города Москвы от 24.06.2010 по делу № А40-51805/09-20-309, постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 21.09.2010 и постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 04.03.2011 по тому же делу в части отказа в удовлетворении требования открытого акционерного общества «ТНК-Нижневартовск» о признании недействительными пунктов 1.1, 1.13, 1.14, 1.17, 1.2 мотивировочной части решения Межрегиональной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам № 1 от 22.10.2007 № 52/2419 в редакции решения

Федеральной налоговой службы от 13.04.2009 № ММ-25-9/109 о доначислении соответствующих сумм налога на прибыль за 2004 – 2005 годы, начислении пеней и взыскании штрафов отменить.

Требование открытого акционерного общества «ТНК-Нижневартовск» удовлетворить.

Признать недействительным решение Межрегиональной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам № 1 от 22.10.2007 № 52/2419 в редакции решения Федеральной налоговой службы от 13.04.2009 № ММ-25-9/109 в данной части.

В остальной части указанные судебные акты оставить без изменения.

Председательствующий

А.А. Иванов