



ВЫСШИЙ АРБИТРАЖНЫЙ СУД РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ПОСТАНОВЛЕНИЕ Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации

№ 17713/11

Москва

10 июля 2012 г.

Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации
в составе:

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

членов Президиума: Абсалямова А.В., Амосова С.М., Андреевой Т.К.,
Витрянского В.В., Завьяловой Т.В., Зориной М.Г., Иванниковой Н.П.,
Козловой О.А., Пановой И.В., Першутова А.Г., Сарбаша С.В.,
Слесарева В.Л. –

рассмотрел заявление Межрайонной инспекции Федеральной
налоговой службы № 1 по Магаданской области о пересмотре в порядке
надзора постановления Шестого арбитражного апелляционного суда
от 08.06.2011 и постановления Федерального арбитражного суда
Дальневосточного округа от 28.09.2011 по делу № А37-1195/2009
Арбитражного суда Магаданской области.

В заседании приняли участие представители:

от заявителя – Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 1 по Магаданской области – Александрова Е.Р., Егельская И.В., Мостовой К.В., Смирнова О.П., Харитонов К.Г.;

от закрытого акционерного общества «Серебро Магадана» – Дятлова О.А., Емельянова С.А., Ломакин Б.В.

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

Закрытое акционерное общество «Серебро Магадана» (далее – общество «Серебро Магадана», общество) обратилось в Арбитражный суд Магаданской области с заявлением о признании недействительным решения Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 1 по Магаданской области (далее – инспекция) от 31.03.2009 № 12-13/23 (далее – решение инспекции, решение) (с изменениями, внесенными решением Управления Федеральной налоговой службы по Магаданской области от 15.06.2009) в части доначисления 429 642 260 рублей налога на прибыль организаций, 101 459 719 рублей налога на добычу полезных ископаемых, начисления соответствующих сумм пеней и взыскания штрафов на основании пункта 1 статьи 122 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – Налоговый кодекс) за неуплату названных налогов.

Решение инспекции вынесено по результатам выездной налоговой проверки за 2007 год общества «Серебро Магадана» и закрытого акционерного общества «Серебро «Территории» (далее – общество «Серебро Территории»), реорганизованного в форме присоединения 01.04.2008 к обществу «Серебро Магадана». Основанием принятия решения инспекции в оспариваемой части послужил вывод инспекции о занижении обществами «Серебро Магадана» и «Серебро Территории» налоговой базы по налогу на прибыль организаций и по налогу на добычу полезных ископаемых в связи с реализацией аффинированного серебра в

слитках (далее – серебро) на экспорт по цене, не соответствующей мировым ценам.

Решением Арбитражного суда Магаданской области от 14.10.2009 заявленное требование удовлетворено.

Постановлением Шестого арбитражного апелляционного суда от 20.01.2010 решение суда первой инстанции оставлено без изменения.

Федеральный арбитражный суд Дальневосточного округа постановлением от 28.05.2010 указанные судебные акты отменил, дело направил на новое рассмотрение в суд первой инстанции, исходя из того, что судами первой и апелляционной инстанций не установлены все имеющие значение для дела обстоятельства.

При новом рассмотрении дела решением Арбитражного суда Магаданской области от 25.08.2010 в удовлетворении заявленного требования (с учетом его уточнения) отказано.

Постановлением Шестого арбитражного апелляционного суда от 12.11.2010 решение суда первой инстанции от 25.08.2010 оставлено без изменения.

Суды первой и апелляционной инстанций пришли к выводу о соответствии решения инспекции в оспариваемой части положениям Налогового кодекса.

Федеральный арбитражный суд Дальневосточного округа постановлением от 14.03.2011 постановление суда апелляционной инстанции от 12.11.2010 отменил, дело направил на новое рассмотрение в тот же суд, поскольку данный суд оставил без внимания доводы общества «Серебро Магадана» об обстоятельствах, имеющих существенное значение для разрешения спора.

Постановлением Шестого арбитражного апелляционного суда от 08.06.2011 решение Арбитражного суда Магаданской области от 25.08.2010 отменено, требование общества удовлетворено.

Федеральный арбитражный суд Дальневосточного округа постановлением от 28.09.2011 постановление суда апелляционной инстанции от 08.06.2011 оставил без изменения.

В заявлении, поданном в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации, о пересмотре в порядке надзора постановления Шестого арбитражного апелляционного суда от 08.06.2011 и постановления Федерального арбитражного суда Дальневосточного округа от 28.09.2011 инспекция просит их отменить ввиду нарушения судами норм права и оставить без изменения решение Арбитражного суда Магаданской области от 25.08.2010. Заявитель обращает внимание на положение пункта 1 статьи 21 Федерального закона от 26.03.1998 № 41-ФЗ «О драгоценных металлах и драгоценных камнях» (далее – Закон о драгоценных металлах), предписывающего при осуществлении разрешенных законодательством сделок с драгоценными металлами производить их оплату с учетом цен мирового рынка. Кроме того, инспекция ссылается на пункт 1 статьи 422 Гражданского кодекса Российской Федерации (далее – Гражданский кодекс), согласно которому стороны при заключении сделок должны руководствоваться правилами закона, действующими в момент его заключения.

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

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

Как установлено судами, в проверяемый период (2007 год) обществами «Серебро Магадана» и «Серебро Территории» осуществлялась реализация серебра иностранному банку ABN AMRO Bank N.V. (далее – иностранный банк) на основании экспортных контрактов от 27.12.2006

№ 424.055/238 и от 27.12.2006 № (03-2-072)236 (далее – контракты). Покупная цена товара была определена как фиксированная цена серебра на Лондонском рынке драгоценных металлов, установленная за два рабочих дня до даты поставки. При этом предусматривалось ограничение фиксированной цены серебра ценовым коридором (устанавливались размеры минимальной и максимальной покупной цены за минусом дисконта, согласованного между сторонами).

В ходе выездной налоговой проверки за указанный период инспекцией выявлено, что обществами «Серебро Магадана» и «Серебро Территории» совершались внешнеторговые сделки, что в силу подпункта 3 пункта 2 статьи 40 Налогового кодекса признается основанием для осуществления налоговым органом проверки правильности применения обществами цен по таким сделкам. По результатам этой проверки инспекцией сделан вывод об отклонении примененной названными обществами цены реализации серебра на экспорт от его рыночной цены более чем на 20 процентов в сторону понижения (отклонение цен контрактов от рыночной цены составило от 31 до 45 процентов в зависимости от партии экспортной поставки).

В соответствии с требованиями пункта 11 статьи 40 Налогового кодекса инспекция, определяя рыночную цену серебра, пользовалась официальными источниками информации о рыночных ценах на данный товар.

В первую очередь инспекция ориентировалась на учетные цены Центрального банка Российской Федерации на серебро, поскольку эти цены устанавливаются исходя из биржевых котировок Лондонского рынка драгоценных металлов, отражающих цены мирового рынка, а также являются наиболее доступными ввиду их опубликования в официальных источниках информации (в «Вестнике Банка России», на сайте Банка России в сети Интернет) и информационным агентством «Рейтер». Так, учетные цены Банка России на серебро в рассматриваемый период

колебались от 9,46 до 11,87 рубля за 1 грамм. Однако цена реализации серебра иностранному банку обществом «Серебро Магадана» колебалась от 6,12 до 6,52 рубля за 1 грамм, а обществом «Серебро Территории» – от 6,15 до 6,68 рубля за 1 грамм.

Кроме того, инспекция воспользовалась предоставленными Министерством финансов Российской Федерации официальными сведениями об организациях, осуществлявших экспорт серебра в 2007 году (письмо Министерства финансов Российской Федерации от 15.10.2008 № 11-13-05/939дсп). Согласно информации, содержащейся в названном письме, всеми организациями, в числе которых была и добывающая компания, кроме обществ «Серебро Магадана» и «Серебро Территории», в 2007 году поставка серебра на экспорт производилась по ценам Лондонского рынка драгоценных металлов, действующим в период совершения сделок.

При определении рыночной цены серебра инспекцией также учитывались следующие обстоятельства: факты продажи в 2007 году обществом «Серебро Магадана» российским организациям серебра исходя из цен Лондонского рынка драгоценных металлов и факты покупки в 2007 году этим же обществом у иностранного банка (с металлического счета) серебра по ценам, соответствующим ценам Лондонского рынка драгоценных металлов.

Применив положения статьи 40 Налогового кодекса и установив, что фактическая цена реализации серебра обществами «Серебро Магадана» и «Серебро Территории» в упомянутый период иностранному банку отклонялась от рыночных цен, инспекция увеличила выручку от реализации серебра, что повлекло доначисление налога на прибыль организаций, начисление соответствующих сумм пеней и привлечение общества «Серебро Магадана» к налоговой ответственности. Кроме того, занижение стоимости единицы добытого серебра, из которой рассчитывается налоговая база по налогу на добычу полезных ископаемых,

повлекло доначисление этого налога, начисление соответствующих сумм пеней и привлечение названного общества к налоговой ответственности.

Суд первой инстанции при повторном рассмотрении дела, отказывая в удовлетворении заявленных требований в оспариваемой части, исходил из доказанности инспекцией оснований корректировки цены товара и применения рыночной цены, сложившейся на момент реализации этого товара с учетом цен мирового рынка. Суд счел, что определение идентичности товара по физическим и химическим характеристикам, отвечающим российским и международным стандартам, произведено инспекцией в соответствии с требованиями пункта 6 статьи 40 Налогового кодекса.

Удовлетворяя требования общества, суды апелляционной и кассационной инстанций пришли к выводу о неправильном применении инспекцией положений статьи 40 Налогового кодекса. Этот вывод суды мотивировали тем, что инспекция при определении рыночной цены на серебро не обосновала сопоставимость условий сделок, заключаемых на Лондонском рынке драгоценных металлов, с контрактами, заключенными обществами «Серебро Магадана» и «Серебро Территории» (в частности, длительность контрактов, условия, объем и сроки поставки, порядок оплаты, отсутствие добытого серебра на момент заключения контрактов). По мнению судов, при определении рыночной цены серебра инспекция должна была учитывать не только биржевые котировки, но и цены, применяемые участниками внешнеторговых сделок при продаже серебра на экспорт в условиях, сопоставимых с условиями, содержащимися в заключенных названными обществами контрактах, что инспекцией не было сделано.

Президиум считает, что при рассмотрении спора судами апелляционной и кассационной инстанций неоправданно не учтены подлежащие применению положения Налогового и Гражданского кодексов, а также законодательства о драгоценных металлах.

Так, судами не учтено, что пункт 1 статьи 21 Закона о драгоценных металлах содержит специальную норму, в соответствии с которой при осуществлении разрешенных законодательством сделок оплата драгоценных металлов производится с учетом цен мирового рынка. В случае неисполнения заказчиком условия договора об оплате по мировым ценам, добытчики драгоценных металлов вправе оставить в своем распоряжении не оплаченную по договорам часть драгоценного металла (пункт 4 этой же статьи Закона о драгоценных металлах).

Исходя из положений статьи 421 Гражданского кодекса, которая подлежит применению при заключении договоров в силу пункта 1 статьи 2 этого Кодекса, условия договора определяются по усмотрению сторон, кроме случаев, когда содержание соответствующего условия предписано законом или иными правовыми актами.

Согласно пункту 1 статьи 422 Гражданского кодекса договор должен соответствовать обязательным для сторон правилам, установленным законом и иными правовыми актами (императивным нормам), действующим в момент его заключения.

Однако вопреки названным требованиям в указанных контрактах предусмотрено, что иностранным банком оплачивается серебро по фиксированной цене, установленной на Лондонском рынке драгоценных металлов за два рабочих дня до даты поставки, с учетом минимальной покупной цены 6 долларов США за унцию и максимальной покупной цены 8,60 доллара США за унцию и за минусом дисконта, согласованного между сторонами.

Судами апелляционной и кассационной инстанций не учтено, что законодательство не предусматривает возможность для участников экономического оборота произвольно изменять применение императивной нормы в зависимости от каких-либо обстоятельств заключаемого ими контракта. Поэтому допущенное судами наделение одного из участников

таких правоотношений более широкими правами в отличие от других его участников следует признать необоснованным.

На основании пункта 2 статьи 40 Налогового кодекса налоговые органы при осуществлении контроля за полнотой исчисления налогов вправе проверять правильность применения цен по внешнеторговым сделкам и при отклонении более чем на 20 процентов в сторону понижения от рыночной цены производить доначисление налогов.

Согласно пункту 3 статьи 40 Налогового кодекса в случае, когда цены товаров, примененные сторонами сделки, отклоняются в сторону повышения или понижения более чем на 20 процентов от рыночной цены идентичных товаров, налоговый орган вправе вынести мотивированное решение о доначислении налога и пеней, рассчитанных таким образом, как если бы результаты этой сделки были оценены исходя из применения рыночных цен на соответствующие товары.

Рыночная цена определяется с учетом положений, предусмотренных пунктами 4 – 11 статьи 40 Налогового кодекса.

В соответствии с [пунктом 9 названной статьи](#) при определении рыночных цен товара учитывается информация о заключенных на момент реализации этого товара сделках с идентичными товарами в сопоставимых условиях.

При этом условия сделок на рынке идентичных товаров признаются сопоставимыми, если различие между такими условиями либо существенно не влияет на цену товаров, либо может быть учтено с помощью поправок.

Кроме того, согласно [пункту 11 данной статьи](#) Налогового кодекса при определении и признании рыночной цены товара используются официальные источники информации о рыночных ценах на товары и биржевых котировках.

В силу [пункта 12 статьи 40](#) Налогового кодекса при рассмотрении дела суд вправе учесть любые обстоятельства, имеющие значение для определения результатов сделки, не ограничиваясь обстоятельствами, перечисленными в [пунктах 4 – 11 этой статьи](#). На основании пункта 13 статьи 40 Налогового кодекса при реализации товаров по государственным регулируемым ценам (тарифам), установленным в соответствии с законодательством Российской Федерации, для целей налогообложения принимаются указанные цены (тарифы).

Инспекция, принимая решение о доначислении обществу «Серебро Магадана» налога на прибыль организаций и налога на добычу полезных ископаемых, начислении пеней и взыскании с него штрафов за неуплату названных налогов, исходила из того, что предметом контрактов упомянутого общества являлось серебро, цены при осуществлении сделок с которым определяются в порядке, установленном законом.

Следовательно, содержащийся в постановлениях от 08.06.2011 и от 28.09.2011 вывод о том, что инспекцией не соблюдены положения статьи 40 Налогового кодекса, и касающийся недоисследованности ею вопроса о сопоставимых условиях при определении рыночной цены на серебро, неправомерен.

Таким образом, постановление суда апелляционной инстанции от 08.06.2011 и постановление суда кассационной инстанции от 28.09.2011 основаны на неправильном применении норм права, поэтому в соответствии с пунктом 1 части 1 статьи 304 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации подлежат отмене.

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 Шестого арбитражного апелляционного суда от 08.06.2011 и постановление Федерального арбитражного суда Дальневосточного округа от 28.09.2011 по делу № А37-1195/2009 Арбитражного суда Магаданской области отменить.

Решение Арбитражного суда Магаданской области от 25.08.2010 по указанному делу оставить без изменения.

Председательствующий

А.А. Иванов