



ВЫСШИЙ АРБИТРАЖНЫЙ СУД РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ПОСТАНОВЛЕНИЕ Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации

№ 2823/09

Москва

28 июля 2009 г.

Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в составе:

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

членов Президиума: Андреевой Т.К., Валявиной Е.Ю., Вышняк Н.Г., Горячевой Ю.Ю., Завьяловой Т.В., Иванниковой Н.П., Козловой О.А., Никифорова С.Б., Першутова А.Г., Слесарева В.Л. –

рассмотрел заявление общества с ограниченной ответственностью «Газмашкомплект-Кубань» о пересмотре в порядке надзора постановления Пятнадцатого арбитражного апелляционного суда от 17.11.2008 и постановления Федерального арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 10.02.2009 по делу № А32-21781/2006-57/430-2007-57/235-3/556 Арбитражного суда Краснодарского края.

В заседании приняли участие представители:

от заявителя – общества с ограниченной ответственностью «Газмашкомплект-Кубань» – Баканов О.А., Побрус З.М., Шандала Г.В.;

от Инспекции Федеральной налоговой службы № 5 по городу Краснодару – Воскобойников С.С., Щербина В.А.

Заслушав и обсудив доклад судьи Горячевой Ю.Ю., а также объяснения представителей участвующих в деле лиц, Президиум установил следующее.

Общество с ограниченной ответственностью «Газмашкомплект-Кубань» (далее – общество) обратилось в Арбитражный суд Краснодарского края с заявлением о признании недействительным решения Инспекции Федеральной налоговой службы № 5 по городу Краснодару (далее – инспекция) от 10.07.2006 № (265)15-411/4284дсп об отказе в применении налоговой ставки 0 процентов по операциям экспортной реализации на сумму 29 659 377 рублей и в возмещении из бюджета 5 931 875 рублей налога на добавленную стоимость по налоговой декларации за январь 2006 года, а также об обязанности инспекции возместить путем возврата названную сумму налога.

В качестве третьих лиц, не заявляющих самостоятельных требований относительно предмета спора, к участию в деле привлечены закрытое акционерное общество «Краснодарский нефтеперерабатывающий завод» (далее – завод) и общество с ограниченной ответственностью «Юг-Нефтепродукт» (далее – комиссионер).

Решением Арбитражного суда Краснодарского края от 30.01.2007 заявленные требования удовлетворены.

Федеральный арбитражный суд Северо-Кавказского округа постановлением от 15.05.2007 решение суда первой инстанции отменил, дело направил на новое рассмотрение.

Решением Арбитражного суда Краснодарского края от 19.07.2007, с учетом определения того же суда об исправления опечатки от 25.10.2007, заявленные требования удовлетворены.

Федеральный арбитражный суд Северо-Кавказского округа постановлением от 05.12.2007 решение суда первой инстанции отменил, дело направил на новое рассмотрение.

При новом рассмотрении дела общество уточнило заявление, отказавшись от требования о возмещении спорной суммы налога на добавленную стоимость, поскольку к тому времени она была инспекцией возвращена.

Решением Арбитражного суда Краснодарского края от 15.07.2008 заявленное требование удовлетворено – решение инспекции признано недействительным. В части требования, от которого общество отказалось, производство по делу прекращено.

Постановлением Пятнадцатого арбитражного апелляционного суда от 17.11.2008 решение от 15.07.2008 в части удовлетворения заявленного требования отменено, в его удовлетворении обществу отказано.

Федеральный арбитражный суд Северо-Кавказского округа постановлением от 10.02.2009 постановление от 17.11.2008 оставил без изменения.

В заявлении, поданном в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации, о пересмотре в порядке надзора постановления суда апелляционной инстанции от 17.11.2008 и постановления суда кассационной инстанции от 10.02.2009 общество просит эти судебные акты отменить, ссылаясь на неправильное применение и ошибочное истолкование норм материального права, и оставить решение суда первой инстанции от 15.07.2008 без изменения.

В отзыве на заявление инспекция 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 участвующих в деле лиц, Президиум считает, что заявление подлежит удовлетворению по следующим основаниям.

Как установлено судом первой инстанции, в связи с отсутствием у общества комплекта документов, предусмотренного статьей 165 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – Кодекс), по

операциям реализации через комиссионера на экспорт бензина, вывезенного из Российской Федерации по грузовым таможенным декларациям № 10309120/210203/0000581, 10309120/260203/0000634, 10309120/260203/0000637, 10309120/260203/0000651 и 10309120/190303/0000894, общество отразило эти операции в уточненных налоговых декларациях за март и апрель 2003 года, поданных соответственно в ноябре и январе 2004 года, и уплатило в бюджет 5 931 875 рублей налога на добавленную стоимость посредством уменьшения суммы причитающегося по данному налогу возмещения. В тех же уточненных декларациях за март и апрель 2003 года обществом был заявлен к вычету налог на добавленную стоимость, уплаченный поставщикам.

В дальнейшем, считая комплект документов, предусмотренный статьей 165 Кодекса, по указанным операциям реализации на экспорт бензина собранным, общество направило его в инспекцию вместе с налоговой декларацией по налогу на добавленную стоимость по налоговой ставке 0 процентов за январь 2006 года.

Инспекция отказала обществу по операциям реализации бензина на экспорт в применении налоговой ставки 0 процентов и в возмещении 5 931 875 рублей налога на добавленную стоимость, ранее уплаченного в бюджет по операциям неподтвержденного экспорта посредством уменьшения суммы возмещения по данному налогу.

Свой отказ инспекция мотивировала тем, что в общем объеме бензина, экспортированного комиссионером общества, невозможно выделить бензин, принадлежащий обществу, поскольку оно в грузовых таможенных декларациях и товарно-транспортных документах не упоминается, а контракт комиссионера с иностранным покупателем заключен раньше подписания договора комиссии между обществом и его комиссионером.

В суде инспекция дополнительно сослалась на низкое вознаграждение комиссионера, отсутствие экономической обоснованности

для заключения им договора комиссии, нецелесообразность участия общества в экспорте бензина.

Изучая доводы общества и инспекции, суд первой инстанции проверил обстоятельства приобретения обществом сырой нефти, сдачи ее на переработку, вывоза бензина с завода, доставки его до порта и экспорта из Российской Федерации морским транспортом, а также исследовал обстоятельства взаимозависимости между обществом и его контрагентами и их договорные взаимоотношения, во исполнение которых осуществлялись соответствующие хозяйственные операции. Суд также установил правовую связь между договором комиссии от 25.07.2002 № 25-К, заключенным между обществом и комиссионером, и внешнеэкономическим контрактом от 25.06.2001 № 02-ЭК/2001R, дополненным в 2003 году условиями о пролонгации срока его действия и увеличении годового объема поставок.

По результатам оценки представленных доказательств суд первой инстанции трижды пришел к однозначному выводу: в общем объеме бензина, экспортированном комиссионером общества по грузовым таможенным декларациям № 10309120/210203/0000581, 10309120/260203/0000634, 10309120/260203/0000637, 10309120/260203/0000651 и 10309120/190303/0000894, имелось 3 750,580 тонны бензина, принадлежащего обществу. В связи с непредставлением в установленный срок комплекта документов, предусмотренного статьей 165 Кодекса, с операций по реализации этого бензина на сумму 29 659 377 рублей общество в 2004 году уплатило 5 931 875 рублей налога на добавленную стоимость, уменьшив сумму возмещения. Поскольку с декларацией за январь 2006 года такой комплект документов обществом в инспекцию был представлен, суд счел, что оно имеет право на применение налоговой ставки 0 процентов по операциям реализации 3 750,580 тонны бензина на экспорт и на возмещение ранее уплаченной суммы налога.

Суд же апелляционной инстанции исходил из того, что документы общества противоречивы и не подтверждают принадлежности ему соответствующей части бензина, отправленного на экспорт по грузовым таможенным декларациям № 10309120/210203/0000581, 10309120/260203/0000634, 10309120/260203/0000637, 10309120/260203/0000651 и 10309120/190303/0000894. Эти документы оформлены комиссионером от собственного имени без упоминания общества, хотя в них должны быть предусмотрены сведения, позволяющие разграничить бензин общества и его комиссионера. Суд также указал, что договор на приобретение сырой нефти заключен обществом позже договоров, связанных с экспортом и переработкой нефти; сырая нефть получена обществом по товарным накладным от 23.02.2003 и 31.03.2003, а акты получения им бензина с переработки оформлены соответственно 28.02.2003 и 31.03.2003, то есть позже реализации бензина на экспорт. Кроме того, суд сослался на отсутствие у комиссионера экономической обоснованности для заключения договора комиссии с обществом. С учетом изложенного суд пришел к выводу о формировании обществом пакета документов в целях получения неосновательной налоговой выгоды в виде возмещения из бюджета налога на добавленную стоимость при отсутствии реальных экономических операций.

Суд кассационной инстанции с этими правовыми выводами согласился.

Между тем судами апелляционной и кассационной инстанций не принято во внимание следующее.

В силу пункта 1 статьи 990 Гражданского кодекса Российской Федерации по договору комиссии одна сторона (комиссионер) обязуется по поручению другой стороны (комитента) за вознаграждение совершить одну или несколько сделок от своего имени, но за счет комитента. По сделке, совершенной комиссионером с третьим лицом, приобретает права и становится обязанным комиссионер, хотя бы комитент и был назван в

сделке или вступил с третьим лицом в непосредственные отношения по исполнению сделки.

Таким образом, при поставке на экспорт товара через комиссионера сторонами внешнеэкономического контракта являются комиссионер и его иностранный покупатель.

Ни гражданское, ни валютное, ни таможенное, ни налоговое законодательство Российской Федерации не требуют указания комитента при оформлении внешнеэкономического контракта, грузовых таможенных деклараций или товарно-транспортных документов и не связывают с неуказанием комитента в этих документах никаких неблагоприятных последствий, в том числе налоговых, для сторон договора комиссии.

Поэтому сам по себе факт неупоминания общества как владельца бензина в документах, связанных с его экспортом из Российской Федерации, не означает, что бензин обществу не принадлежит.

Соответствующее обстоятельство, как правильно полагал суд первой инстанции, может быть установлено исходя из характера взаимоотношений общества с его контрагентами, существа осуществляемых ими операций, а также специфики сырья и изготовленного из него товара.

Физическое перемещение нефти и бензина в промышленных количествах, переработка нефти в бензин имеют определенные ограничения по транспортным средствам и производственным мощностям.

В данном случае суд первой инстанции установил факт перемещения принадлежащей обществу нефти трубопроводом, а затем железнодорожным транспортом на завод, что подтверждено маршрутными поручениями открытого акционерного общества «Транснефть» (далее – общество «Транснефть») и реестрами номеров вагонов-цистерн. Фактическое поступление нефти на завод в первой половине февраля и в начале марта 2003 года, а также ее переработка для общества удостоверены документацией завода. О вывозе с завода бензина, принадлежащего обществу, железнодорожным транспортом в порт,

осуществленном не позднее дат оформления грузовых таможенных деклараций, и погрузке бензина в танкеры свидетельствуют транспортные документы перевозчиков и иных сторонних организаций.

Согласно пункту 1.3 части второй Инструкции по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции на нефтеперерабатывающих и нефтехимических предприятиях, утвержденной приказом Министерства топлива и энергетики Российской Федерации от 17.11.1998 № 371 (далее – Инструкция), документом, подтверждающим объем и дату поставки нефти на завод для переработки, является акт приема-сдачи нефти, подписанный представителями завода-переработчика и общества «Транснефть» на узле учета последнего.

В деле имеются такие акты от 08.02.2003 № 8, от 09.02.2003 № 9, от 12.02.2003 № 10 и № 11, от 13.02.2003 № 12, а также от 05.03.2003 № 21 и № 22, от 06.03.2003 № 23, от 07.03.2003 № 24, от 09.03.2003 № 25 и № 26. Общество указано в них в качестве последнего владельца нефти и лица, для которого осуществляется ее переработка.

Документы о фактическом перемещении нефти, ее переработке в бензин и последующей транспортировке бензина объективно и достоверно отражают время осуществления реальных хозяйственных операций с принадлежащими обществу нефтью и полученным из нее бензином. Они показывают процесс движения товарных объемов и не могут быть опровержены ссылкой на более поздние даты оформления товарных накладных на нефть и актов приема-передачи бензина, которые не свидетельствуют о вручении товара, не привязаны к моменту его передачи и фиксировали факт уже совершенных операций. Составление таких документов между подписавшими их лицами удостоверяло в данном случае не момент и способ физической передачи нефти и бензина, а завершенность исполнения обязательств по передаче этих товаров. Как следует из актов, оформленных обществом и его комиссионером 28.02.2003 и 31.03.2003, количество указанных в них нефтепродуктов

передавалось не в день, а в месяц их составления: в феврале и в марте 2003 года.

Пунктом 6.18 части первой Инструкции предусмотрено, как на нефтеперерабатывающих предприятиях определяется ежедневная выработка нефтепродуктов, их перемещение по подразделениям завода, натурные замеры емкостей и прочие показатели для целей учета остатков нефти и выработанных нефтепродуктов. На основании сведений о выработке нефтепродуктов, накладных на прием и сдачу нефтепродуктов, сведений о работе установки нефтеперерабатывающего предприятия, сведений о смешении и актов о наличии нефтепродуктов на нефтеперерабатывающих предприятиях составляется месячный отчет о движении нефтепродуктов (форма ПН-18). По свидетельству завода, осуществлявшего для общества переработку нефти, данные месячного отчета о движении нефтепродуктов отражаются в аналитических регистрах бухгалтерского учета последней датой отчетного месяца.

Поэтому суды апелляционной и кассационной инстанций неосновательно отклонили объяснения участвующих в деле лиц о том, что окончательные акты между обществом и его комиссионером об объемах переработанной нефти и выработанных из нее нефтепродуктов не могли быть оформлены ранее даты составления заводом бухгалтерской отчетности.

Контрагенты общества, через которых им приобреталась, перерабатывалась сырая нефть и реализовывался полученный из нее бензин, подтвердили свои взаимоотношения с обществом и принадлежность ему бензина, отправленного на экспорт. Никаких доводов и доказательств относительно того, что бензин в количестве 3 750,580 тонны вообще не производился, или реализован обществом на внутреннем рынке, или отражен в декларациях других юридических лиц, инспекция при рассмотрении дела не приводила. Кроме того, инспекция приняла у общества первичные и уточненные декларации за март и апрель 2003 года, где отражены операции неподтвержденного экспорта как состоявшиеся в

действительности поставки. При этом уплата обществом налога на добавленную стоимость с указанных операций не вызвала у инспекции сомнений в реальности их осуществления, возражения появились у нее лишь после обращения общества за возмещением уплаченного налога.

Между тем право налогоплательщика заявить к вычету налог на добавленную стоимость, ранее уплаченный им в бюджет в связи с непредставлением в установленный срок в налоговый орган предусмотренного статьей 165 Кодекса комплекта документов по операциям реализации товаров на экспорт, закреплено пунктом 9 статьи 165, пунктом 10 статьи 171 и пунктом 3 статьи 172 Кодекса.

Это право может быть реализовано налогоплательщиком посредством подачи налоговой декларации с упомянутым комплектом документов не позднее трех лет после окончания соответствующего налогового периода (пункт 2 статьи 173 Кодекса).

Условия, порядок и срок реализации права на вычет суммы налога, уплаченной по операциям ранее не подтвержденного экспорта, обществом соблюдены.

Что касается экономической целесообразности, особенностей организации и договорного оформления хозяйственных взаимосвязей общества с его контрагентами при приобретении и переработке нефти в бензин, а также перемещении последнего в порт, то в данном случае эти обстоятельства правового значения не имеют. Суммы налога, уплаченные контрагентам, предъявлены обществом и приняты инспекцией к вычету по декларациям за март и апрель 2003 года, а не по декларации за январь 2006 года, в отношении которой проводилась камеральная проверка, завершившаяся оспариваемым решением инспекции. Предмет же настоящего спора касается достоверности отражения в декларации показателей, влияющих на исчисление налога, и возврата суммы налога, ранее уплаченной обществом по своим операциям в бюджет, а не контрагентам.

При таких обстоятельствах суд первой инстанции пришел к правильному выводу о том, что решение инспекции об отказе обществу в применении по экспортным операциям налоговой ставки 0 процентов и в возмещении ранее уплаченного по этим операциям налога на добавленную стоимость является незаконным и необоснованным.

Оспариваемые постановления судов апелляционной и кассационной инстанций подлежат отмене в соответствии с пунктом 1 статьи 304 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации как нарушающие единообразие в толковании и применении 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 Пятнадцатого арбитражного апелляционного суда от 17.11.2008 и постановление Федерального арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 10.02.2009 по делу № А32-21781/2006-57/430-2007-57/235-3/556 Арбитражного суда Краснодарского края отменить.

Решение Арбитражного суда Краснодарского края от 15.07.2008 по указанному делу оставить без изменения.

Председательствующий

А. А. Иванов