



ВЫСШИЙ АРБИТРАЖНЫЙ СУД РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ПОСТАНОВЛЕНИЕ Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации

№ 9520/08

Москва

9 декабря 2008 г.

Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации
в составе:

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

членов Президиума: Валявиной Е.Ю., Витрянского В.В.,
Вышняк Н.Г., Горячевой Ю.Ю., Завьяловой Т.В., Исайчева В.Н.,
Козловой О.А., Першутова А.Г., Сарбаша С.В., Слесарева В.Л.,
Юхнея М.Ф. –

рассмотрел заявление открытого акционерного общества «Научно-
производственное объединение «Московский радиотехнический завод»
о пересмотре в порядке надзора решения Арбитражного суда города
Москвы от 11.12.2007 по делу № А40-38248/07-107-220, постановления
Девятого арбитражного апелляционного суда от 12.02.2008 и
постановления Федерального арбитражного суда Московского округа
от 14.05.2008 по тому же делу.

В заседании приняли участие представители:

от заявителя – открытого акционерного общества «Научно-производственное объединение «Московский радиотехнический завод» – Дворниченко С.Н., Мельников А.Н.;

от Инспекции Федеральной налоговой службы № 31 по городу Москве – Мясова Е.А., Русанов М.С., Ручкина Н.В., Сенина М.Г., Французов А.В.;

от федерального государственного унитарного предприятия «Рособоронэкспорт» (третьего лица) – Дрыга М.А.

Заслушав и обсудив доклад судьи Вышняк Н.Г. и объяснения представителей участвующих в деле лиц, Президиум установил следующее.

Открытое акционерное общество «Научно-производственное объединение «Московский радиотехнический завод» (далее – завод) обратилось в Арбитражный суд города Москвы с заявлением о признании недействительным решения Инспекции Федеральной налоговой службы № 31 по городу Москве (далее – инспекция) от 29.06.2007 № 25562 в части доначисления к уплате за 2004 год налогов на прибыль и на добавленную стоимость в общей сумме 20 088 589 рублей 85 копеек, начисления 5 841 387 рублей 10 копеек пеней за несвоевременную их уплату, уменьшения к возмещению из бюджета 5 547 880 рублей 34 копеек налога на добавленную стоимость, а также в части привлечения завода к ответственности в виде взыскания штрафов, предусмотренных статьями 120, 122 Налогового кодекса Российской Федерации.

Арбитражный суд города Москвы решением от 11.12.2007 заявленное требование удовлетворил частично, отказав заводу в признании недействительным решения инспекции в части доначисления 11 792 837 рублей 76 копеек налога на прибыль и 3 528 341 рубля налога на добавленную стоимость, начисления соответствующих сумм пеней, взыскания 2 712 108 рублей 22 копеек штрафа за неуплату налога

на прибыль, а также в части уменьшения к возмещению из бюджета 3 319 334 рублей налога на добавленную стоимость.

Постановлением Девятого арбитражного апелляционного суда от 12.02.2008 решение суда первой инстанции оставлено без изменения.

Федеральный арбитражный суд Московского округа постановлением от 14.05.2008 названные судебные акты оставил без изменения.

В заявлении, поданном в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации, о пересмотре решения суда первой инстанции и постановлений судов апелляционной и кассационной инстанций в порядке надзора завод просит их изменить, полагая, что судами допущено неправильное применение норм налогового законодательства, и удовлетворить его требование полностью.

В отзыве на заявление инспекция просит оставить оспариваемые судебные акты без изменения.

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

Между заводом и федеральным государственным унитарным предприятием «Рособоронэкспорт» (далее – предприятие) заключен договор комиссии от 25.02.2003 № Р/115602241025-211760, согласно которому предприятие (комиссионер) обязуется реализовать на экспорт изготовленную заводом (комитентом) специальную продукцию (далее – спецпродукция) на условиях контракта от 20.12.2001, заключенного комиссионером с Бюро закупок Главного управления международного сотрудничества Главного управления вооружения и военной техники Народно-освободительной армии Китая.

По условиям контракта, продублированным в договоре, половина стоимости спецпродукции оплачивалась заводу в долларах США, а вторая половина – в клиринговой валюте для использования строго на закупку китайских товаров через специальный корреспондентский счет Внешэкономбанка в Банке Китая.

Отгрузка спецпродукции была осуществлена в декабре 2003 года; 50 процентов выручки в долларах США поступили на счет завода.

В отношении второй половины выручки, зарезервированной для закупки товаров, завод заключил с взаимозависимым юридическим лицом – открытым акционерным обществом «Оборонительные системы» (далее – общество) – договор комиссии от 12.03.2003 № ОС/36, в соответствии с которым общество приняло на себя обязательство закупить в Китайской Народной Республике (далее – КНР) товары, оплата которых должна быть произведена за счет зарезервированных в Банке Китая денежных средств, продать их в третьи страны, а вырученные от продажи денежные средства за минусом издержек и комиссионного вознаграждения (всего 25 процентов) перечислить заводу.

Во исполнение указанного договора общество осуществило куплю-продажу китайской кукурузы и обеспечило перечисление денежных средств, вырученных от ее продажи (6 234 928,96 доллара США), за минусом средств, причитавшихся ему как комиссионеру (1 567 711 долларов США), на расчетный счет завода.

В ходе выездной налоговой проверки правильности исчисления и уплаты заводом налогов за 2004 год инспекция признала неправомерными отнесение к расходам, уменьшающим налоговую базу по налогу на прибыль, 44 974 956 рублей 52 копеек (эквивалент 1 567 711 долларов США), уплаченных заводом обществу по договору комиссии, и заявленные к налоговому вычету 6 847 675 рублей налога на добавленную стоимость, уплаченного обществу по тому же договору.

Инспекция сочла расходы на комиссионное вознаграждение общества экономически неразумными, не связанными с деятельностью, направленной на получение прибыли, а документы по купле-продаже кукурузы, имеющиеся у завода, – не подтверждающими факта осуществления сделок во исполнение договора, заключенного с обществом. Расценив операции с кукурузой как совершенные вне территории Российской Федерации, инспекция признала неправомерным и налоговый вычет суммы налога на добавленную стоимость, уплаченного заводом обществу.

Решением от 29.06.2007 инспекция по данному эпизоду доначислила заводу 10 793 989 рублей 56 копеек налога на прибыль (оспаривается 9 144 067 рублей 56 копеек), 3 528 341 рубль налога на добавленную стоимость, начислила соответствующие пени и штрафы, а также предложила ему уменьшить налог на добавленную стоимость, заявленный к возмещению из бюджета, на 3 319 334 рубля.

Арбитражный суд города Москвы признал доводы инспекции доказанными, указав в своем решении на следующие обстоятельства.

Договор комиссии от 12.03.2003 № ОС/36 заключен заводом с взаимозависимым лицом с условием оплаты услуг в размере, значительно превышающем размер прибыли, полученной от сделок с кукурузой (542,12 доллара США).

В результате экономически невыгодных условий договора комиссии прибыль завода от продажи спецпродукции в КНР оказалась заниженной.

Завод не представил доказательств отсутствия возможности самостоятельно осуществлять деятельность на рынке КНР и наличия каких-либо особых условий для привлечения в качестве посредника именно общества. Необходимость в особых условиях расчета за поставленную в КНР спецпродукцию также не подтверждена.

Завод осуществлял хозяйственные связи с предприятием, имеющим налаженные взаимоотношения с китайскими партнерами, с оплатой ему как комиссионеру услуг в меньшем, чем обществу, размере.

Согласно коносаментам, приложенным обществом к отчетам заводу, кукуруза вывезена из КНР в декабре 2003 года, в то время как контракты на ее закупку и продажу были заключены обществом в феврале 2004 года. В коносаментах отсутствуют данные как о самом обществе, так и о его контрагентах по сделкам купли-продажи кукурузы.

В результате суд пришел к выводу: завод совместно со своим взаимозависимым партнером – обществом – заключили договор комиссии от 12.03.2003 № ОС/36 с единственной целью – увеличить расходы завода на лишённые экономического смысла затраты для получения необоснованной налоговой выгоды.

Суды апелляционной и кассационной инстанций согласились с выводами суда первой инстанции.

Однако судами не учтено следующее.

Осуществляя предпринимательскую деятельность, завод вправе на свой риск заключать хозяйственные сделки в соответствии с действующим законодательством и самостоятельно оценивать их экономическую эффективность и целесообразность.

Договор завода с предприятием от 25.02.2003, на основании которого осуществлялась поставка спецпродукции, заключен с особыми условиями расчетов, согласно которым сумма выручки, эквивалентная 50 процентам стоимости спецпродукции, могла быть использована заводом только на закупку китайских товаров.

Исходя из статьи 252 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – Кодекс) расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты, осуществленные налогоплательщиком. Под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме.

Инспекция правильно указала в акте проверки на то, что доходы и расходы по сделкам с кукурузой должны были учитываться заводом при определении налоговой базы по налогу на прибыль. Вместе с тем оплата услуг комиссионера в соответствии со статьями 253, 264 Кодекса могла быть отнесена к расходам, учитываемым при налогообложении прибыли.

Общество, являясь комиссионером, выполнило свои обязательства перед заводом: товар был закуплен, вывезен за пределы КНР, вырученные от его продажи денежные средства за минусом комиссионного вознаграждения поступили на расчетный счет завода.

Денежные расчеты, связанные с закупкой и продажей кукурузы, осуществлялись через счет Внешэкономбанка в Банке Китая. Банковские документы по расчетам общества с продавцом кукурузы и ее покупателем имеют указания на внешнеэкономические контракты, заключенные обществом с иностранными юридическими лицами в процессе выполнения поручения завода.

Эти контракты на закупку кукурузы и ее продажу российскому праву не подчинены и в разделе 4 «Дата и условия поставки» содержат указание: «Документы, выписанные до подписания контракта, приемлемы». Следовательно, кукуруза, отгруженная за пределы КНР до подписания контрактов, могла быть засчитана в счет выполнения обязательств по ним.

Вывод инспекции, поддержанный судами, об отсутствии деловой цели при осуществлении сделок купли-продажи кукурузы обоснован отсутствием экономической выгоды от совершения таких операций, то есть отсутствием экономической целесообразности названных сделок.

В компетенцию налогового органа входит контроль за правильностью исчисления и уплаты налогов. Однако налоговое законодательство не использует понятие «экономическая целесообразность» и не регулирует порядок ведения финансово-

хозяйственной деятельности, а потому обоснованность расходов, уменьшающих в целях налогообложения полученные доходы, не подлежала оценке инспекцией или судом с точки зрения их целесообразности, эффективности, рациональности.

Как следует из пункта 9 постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 12.10.2006 № 53, установление судом наличия экономических или иных причин (деловой цели) в действиях налогоплательщика осуществляется с учетом оценки обстоятельств, свидетельствующих о его намерениях получить экономический эффект в результате реальной предпринимательской или иной экономической деятельности.

Деловая цель в предпринимательской деятельности может быть достигнута как путем совершения одной гражданско-правовой сделки, так и в результате совершения нескольких сделок. При этом отсутствие положительного экономического результата от осуществления хозяйственной операции само по себе не свидетельствует о стремлении налогоплательщика получить необоснованную налоговую выгоду.

Закупка китайского товара была обусловлена условиями контракта на поставку спецпродукции в КНР. Целью сделок купли-продажи кукурузы являлось прежде всего получение выручки от продажи спецпродукции в свободно конвертируемой валюте. В рассматриваемом случае целенаправленность всех сделок и экономический результат операций взаимосвязаны.

Следовательно, вывод судов об отсутствии у завода деловой цели, основанный на результатах сделок купли-продажи кукурузы вне связи их с поставкой спецпродукции, является ошибочным.

Завод по результатам 2004 года получил прибыль и уплатил налоги.

Участие в сделках купли-продажи китайского товара взаимозависимого лица также не свидетельствует об экономической неоправданности расходов завода и наличии у него

необоснованной выгоды, поскольку каждый участник сделок осуществляет предпринимательскую деятельность самостоятельно на свой риск, несет свою долю налогового бремени.

В данном случае доказательств влияния взаимозависимости на необоснованность налоговой выгоды налоговый орган не представил.

Налоговый орган вправе контролировать правильность применения цен по сделкам между взаимозависимыми лицами в порядке, предусмотренном статьей 40 Кодекса. Однако в настоящем деле инспекция это не проверяла.

В 2004 году общество имело прибыль от хозяйственной деятельности, уплачивало налоги. Доход, полученный от оказанных заводу услуг, оно отразило в налоговой декларации и учло при исчислении налога на прибыль.

Ввиду изложенного у инспекции отсутствовали основания для отказа заводу в принятии расходов по оплате услуг общества в уменьшение налогооблагаемой прибыли.

Что касается налогового вычета суммы налога на добавленную стоимость, уплаченной обществу при расчетах за оказанные комиссионные услуги, то в этой части заявление завода о пересмотре судебных актов в порядке надзора удовлетворению не подлежит.

Согласно пункту 2 статьи 171 Кодекса предъявленные налогоплательщику при приобретении на территории Российской Федерации товаров (работ, услуг) суммы налога на добавленную стоимость подлежат вычету в том случае, если эти товары (работы, услуги) приобретены для осуществления операций, признаваемых объектами налогообложения, а также в случае приобретения товаров (работ, услуг) для перепродажи.

Завод воспользовался услугами общества для реализации товара (кукурузы) за пределами территории Российской Федерации. Как

следует из пункта 1 статьи 146 Кодекса, указанная реализация не подпадает под объект обложения налогом на добавленную стоимость.

Таким образом, вывод инспекции относительно отсутствия у завода права на налоговый вычет является обоснованным.

При названных обстоятельствах в силу пункта 1 статьи 304 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации обжалуемые судебные акты подлежат частичной отмене как нарушающие единообразие в толковании и применении арбитражными судами норм налогового законодательства.

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 11.12.2007 по делу № А40-38248/07-107-220, постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 12.02.2008 и постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 14.05.2008 по тому же делу в части отказа в удовлетворении требования открытого акционерного общества «Научно-производственное объединение «Московский радиотехнический завод» о признании недействительным решения Инспекции Федеральной налоговой службы № 31 по городу Москве от 29.06.2007 № 25562 по пункту 1.1.8 в отношении доначисления 9 144 067 рублей 56 копеек налога на прибыль, начисления соответствующих сумм пеней и штрафа отменить.

Требование общества в этой части удовлетворить.

В остальной части указанные судебные акты оставить без изменения.

Председательствующий

А.А. Иванов

