



ВЫСШИЙ АРБИТРАЖНЫЙ СУД РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ПОСТАНОВЛЕНИЕ Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 10592/09

Москва

15 декабря 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., Витрянского В.В., Вышняк Н.Г., Завьяловой Т.В., Иванниковой Н.П., Исайчева В.Н., Козловой О.А., Пановой И.В., Першутова А.Г., Сарбаша С.В., Слесарева В.Л., Юхнея М.Ф. –

рассмотрел заявление общества с ограниченной ответственностью «Динью» о пересмотре в порядке надзора решения Арбитражного суда Республики Коми от 20.11.2008 по делу № А29-6246/2008, постановления Второго арбитражного апелляционного суда от 26.01.2009 и

постановления Федерального арбитражного суда Волго-Вятского округа от 04.05.2009 по тому же делу.

В заседании приняли участие представители:

от заявителя – общества с ограниченной ответственностью «Динью» – Репин Д.В.;

от Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам по Республике Коми – Нестерова Т.М., Фролова Г.Д.;

от Управления Федеральной налоговой службы по Республике Коми (третьего лица) – Мелехин Н.Н.

Заслушав и обсудив доклад судьи Завьяловой Т.В. и объяснения представителей участвующих в деле лиц, Президиум установил следующее.

Общество с ограниченной ответственностью «Динью» (далее – общество) обратилось в Арбитражный суд Республики Коми с заявлением о признании недействительным решения Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам по Республике Коми (далее – инспекция) от 22.07.2008 № 152 в части доначисления 5 131 584 рублей 67 копеек налога на прибыль за 2007 год, начисления соответствующих пеней и привлечения к ответственности, предусмотренной пунктом 1 статьи 122 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – Кодекс).

Основанием для принятия оспариваемой части названного решения послужил вывод инспекции о необоснованном включении обществом в состав расходов, уменьшающих налогооблагаемую базу по налогу на прибыль, затрат в размере 21 381 602 рублей 78 копеек, произведенных при строительстве (бурении) эксплуатационной скважины № 29 куста № 3 Динью-Савиноборского месторождения, ликвидированной обществом до ввода ее в эксплуатацию.

Не согласившись с решением инспекции в указанной части, общество оспорило его в Арбитражном суде Республики Коми.

К участию в деле в качестве третьего лица, не заявляющего самостоятельных требований относительно предмета спора, судом было привлечено Управление Федеральной налоговой службы по Республике Коми (далее – управление), принявшее по результатам рассмотрения апелляционной жалобы общества решение от 10.10.2008 № 353 об отказе в ее удовлетворении.

Решением Арбитражного суда Республики Коми от 20.11.2008 в удовлетворении заявленного требования отказано.

Постановлением Второго арбитражного апелляционного суда от 26.01.2009 решение суда первой инстанции оставлено без изменения.

Федеральный арбитражный суд Волго-Вятского округа постановлением от 04.05.2009 названные судебные акты оставил без изменения.

Суды отказали в удовлетворении требования, поскольку, ссылаясь на положения статей 247, 252, 253, 256, 257, 261, 264, 265, 270, 318, 325 Кодекса, а также постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды», пришли к выводу об отсутствии правовых оснований для признания недействительным оспариваемого решения инспекции, так как действующее налоговое законодательство не предусматривает возможности учета налогоплательщиками подобных расходов при исчислении налога на прибыль.

В заявлении, поданном в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации, о пересмотре в порядке надзора указанных судебных актов общество просит их отменить, ссылаясь на нарушение единообразия в толковании и применении судами норм материального права.

По мнению общества, при рассмотрении дела суды неправильно применили нормы Кодекса, не учли правовой позиции Конституционного Суда Российской Федерации, изложенной в определениях от 24.02.2004 № 3-П, от 04.06.2007 № 320-О-П, а также необоснованно не применили подпункт 49 пункта 1 статьи 264 Кодекса, сделав вывод, не соответствующий фактическим обстоятельствам и имеющимся в деле доказательствам.

В отзывах на заявление инспекция и управление просят оставить оспариваемые судебные акты без изменения как соответствующие действующему законодательству.

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

Глава 25 Кодекса «Налог на прибыль организаций» регулирует налогообложение прибыли организаций и устанавливает в этих целях определенную соотносимость доходов и расходов и связь последних именно с деятельностью организации по извлечению прибыли.

В статье 252 Кодекса содержатся общие критерии, которым должны соответствовать производимые налогоплательщиками расходы: они должны быть обоснованными, документально подтвержденными и производиться для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

Как установлено судами и следует из материалов дела, общество является пользователем Иваншорского участка недр Динью-Савиноборского месторождения углеводородного сырья на основании лицензии серии СЫК № 01081 со сроком действия до февраля 2018 года.

Согласно групповому рабочему проекту № 08/02 «Строительство эксплуатационных скважин кустов № 1 – 6 на Динью-Савиноборской

площади» предусмотрено строительство 34 эксплуатационных скважин на шести кустах Динью-Савиноборского месторождения, в том числе на кусте № 3 скважин № 27 – 33.

В соответствии с первичными учетными документами унифицированных форм № КС-14 и № ОС-1-а в 2005 – 2007 годах общество осуществило приемку законченного строительством эксплуатационных скважин № 30, 32 и 33. Согласно отчетам о работе добывающих скважин за июнь – август 2008 года указанные скважины обеспечивают промышленный приток извлекаемых из недр полезных ископаемых.

В отношении скважины № 29, не введенной в эксплуатацию, обществом было принято решение о ее ликвидации, поскольку она оказалась в неблагоприятных геологических условиях (протокол от 10.05.2007 и акт от 23.07.2007).

Таким образом, расходы на строительство скважин производились по единому групповому проекту и были направлены на получение экономического эффекта в виде извлечения из недр полезных ископаемых, то есть свидетельствуют о намерении общества получить доход в виде реализации добытых полезных ископаемых.

Освоение природных ресурсов и добычу полезных ископаемых нельзя произвести без строительства скважин. Поэтому то обстоятельство, что часть произведенных работ на названном участке недр не принесла реального финансового результата (непродуктивная скважина была ликвидирована до ввода ее в эксплуатацию) не может лишать налогоплательщика права на признание понесенных им расходов в качестве экономически обоснованных и оправданных затрат.

Обоснованность расходов в целях применения главы 25 Кодекса должна оцениваться с учетом обстоятельств, свидетельствующих о намерениях налогоплательщика получить экономический эффект в

результате реальной предпринимательской деятельности, и не зависеть от результата такой деятельности.

Не ставя под сомнение факт надлежащего документального подтверждения произведенных расходов, а также их производственную направленность при строительстве скважины № 29, суды, по существу, лишили общество права учесть произведенные им расходы ввиду того, что в Кодексе отсутствует прямая норма, предусматривающая возможность отнесения налогоплательщиками в состав расходов затрат по незавершенному строительству объектов производственного назначения.

Данный вывод судов не основан на следующих положениях Кодекса.

Согласно пункту 2 статьи 252 Кодекса расходы в зависимости от их характера, а также условий осуществления и направлений деятельности налогоплательщика подразделяются на расходы, связанные с производством и реализацией, и внереализационные расходы.

Статьей 253 Кодекса определено, что расходы, связанные с производством и реализацией, включают в себя расходы на освоение природных ресурсов (материальные расходы), суммы амортизационных отчислений и прочие расходы.

Перечень расходов на освоение природных ресурсов приведен в пункте 1 статьи 261 Кодекса. К ним относятся расходы налогоплательщика на геологическое изучение недр, разведку полезных ископаемых, работы подготовительного характера.

Порядок проведения работ, связанных с поиском, оценкой и разработкой полезных ископаемых, геологоразведочных работ, регламентируется Временным положением об этапах и стадиях геологоразведочных работ на нефть и газ, утвержденным приказом Министерства природных ресурсов Российской Федерации от 07.02.2001 № 126 (далее – Положение).

В соответствии с указанным Положением все скважины, бурящиеся при геологоразведочных работах и разработке нефтяных и газовых

месторождений или залежей, независимо от источников финансирования подразделяются на следующие категории: опорные, параметрические, структурные, поисково-оценочные, разведочные, эксплуатационные, специальные (пункт 2 Положения). Эксплуатационные скважины бурят для извлечения нефти и газа из залежи.

Инструкцией о порядке ликвидации, консервации скважин и оборудования их устоев и стволов, утвержденной постановлением Федерального горного и промышленного надзора России от 22.05.2002 № 22, регулирующей вопросы ликвидации скважин, создаваемых в процессе освоения природных ресурсов, определено, что скважины, доведенные до проектной глубины, но оказавшиеся в неблагоприятных геологических условиях, подлежат ликвидации.

Порядок ведения налогового учета расходов на освоение природных ресурсов установлен статьей 325 Кодекса, согласно которой в случае, если скважина оказалась (признана) непродуктивной, то расходы налогоплательщика, осуществляемые по ликвидации такой скважины, относятся в состав расходов, учитываемых по данному объекту в налоговом учете, в порядке, определенном статьей 261 Кодекса, а в случае, если осваиваемый участок (часть территории осваиваемого участка) признается налогоплательщиком бесперспективным либо продолжение его освоения признается нецелесообразным, суммы расходов, осуществленные по освоению этого участка, также включаются в состав прочих расходов в общем порядке, предусмотренном статьей 261 Кодекса (пункт 3 статьи 325 Кодекса).

Таким образом, из анализа положений статей 261 и 325 Кодекса, а также содержания нормативных правовых актов, регулирующих порядок создания и ликвидации скважин, следует, что действующее законодательство предусматривает возможность признания расходов на освоение природных ресурсов в качестве расходов, уменьшающих налогооблагаемую базу при исчислении налога на прибыль, и включает в

себя расходы налогоплательщика на строительство и ликвидацию всех скважин, связанных с проведением геолого-разведочных работ, в том числе и эксплуатационных скважин.

Кодекс предусматривает, что в случае, если расходы налогоплательщика, осуществленные в составе расходов на освоение природных ресурсов, непосредственно связаны со строительством объектов, которые в дальнейшем по решению налогоплательщика могут стать постоянно эксплуатируемыми объектами основных средств (в том числе скважин), указанные расходы учитываются по каждому создаваемому объекту основных средств. При этом такие объекты амортизируются на основании и в порядке, установленном статьями 256, 257, 259 Кодекса.

Однако в случае, когда скважина не вводится в эксплуатацию в силу причин объективного характера, в отношении упомянутого объекта, учитывая специфику деятельности по освоению природных ресурсов, подлежит применению порядок учета расходов, определенный статьей 261 Кодекса.

Таким образом, оспариваемые судебные акты нарушают единообразие в толковании и применении арбитражными судами норм права, что является в соответствии с пунктом 1 статьи 304 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации основанием для их отмены.

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 Республики Коми от 20.11.2008 по делу № А29-6246/2008, постановление Второго арбитражного апелляционного

суда от 26.01.2009 и постановление Федерального арбитражного суда Волго-Вятского округа от 04.05.2009 по тому же делу отменить.

Признать недействительным решение Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам по Республике Коми от 22.07.2008 № 152 в части доначисления обществу с ограниченной ответственностью «Динью» 5 131 584 рублей 67 копеек налога на прибыль за 2007 год, начисления соответствующих данной сумме налога пеней и штрафа.

Председательствующий

А.А. Иванов