



ВЫСШИЙ АРБИТРАЖНЫЙ СУД РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ПОСТАНОВЛЕНИЕ Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации

№ 15585/08

Москва

9 апреля 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., Бабкина А.И., Валявиной Е.Ю., Витрянского В.В., Вышняк Н.Г., Завьяловой Т.В., Иванниковой Н.П., Першутова А.Г., Сарбаша С.В., Тумаркина В.М. –

рассмотрел заявления открытого акционерного общества «Архангельскгеолдобыча» и общества с ограниченной ответственностью «Нарьянмарнефтегаз» о пересмотре в порядке надзора решения Арбитражного суда города Москвы от 08.10.2007 по делу № А40-21340/07-139-124, постановления Девятого арбитражного апелляционного суда от 19.03.2008 и постановления Федерального арбитражного суда Московского округа от 20.08.2008 по тому же делу.

В заседании приняли участие представители:

от заявителя – открытого акционерного общества «Архангельскгеолдобыча» – Доломанов М.С., Макрушина Л.Д.;

от заявителя – общества с ограниченной ответственностью «Нарьянмарнефтегаз» – Моисеев А.В.;

от Межрегиональной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам № 1 – Акишина Я.И., Арефьев В.А., Овчар О.В., Уткина В.М., Яковлева Н.Н.;

от третьего лица – общества с ограниченной ответственностью «ЛУКОЙЛ-Коми» – Лончаков Д.С.

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

Межрегиональная инспекция Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам № 1 (далее – инспекция) провела выездную налоговую проверку открытого акционерного общества «Архангельскгеолдобыча» (далее – общество «Архангельскгеолдобыча», общество) за период с 01.01.2004 по 31.12.2005, по результатам которой приняты решения от 22.03.2007 № 52/506 «О привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения», от 11.05.2007 № 148 «О взыскании налогов, сборов, пеней, штрафов за счет денежных средств на счетах налогоплательщика (плательщика сборов) – организации, индивидуального предпринимателя или налогового агента – организации, индивидуального предпринимателя в банках» и направлены требования от 12.04.2007 № 10, 10/1, 10/2, 10/3 и 10/4 об уплате налогов, пеней, штрафов.

Общество «Архангельскгеолдобыча» обжаловало в Арбитражный суд города Москвы названные решения и требования в части доначисления сумм налога на добавленную стоимость, налога на прибыль, налога на имущество, налога на добычу полезных ископаемых, земельного налога, водного налога, транспортного налога, единого социального налога, налога на доходы физических лиц, начисления на суммы налогов пеней, а также привлечения к налоговой ответственности, предусмотренной пунктом 1

статьи 122, статьей 123, пунктом 1 статьи 126 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – Кодекс).

В качестве третьих лиц к участию в деле привлечены общество с ограниченной ответственностью «Нарьянмарнефтегаз» (далее – общество «Нарьянмарнефтегаз») и общество с ограниченной ответственностью «ЛУКОЙЛ-Север» (далее – общество «ЛУКОЙЛ-Север»).

Определением Федерального арбитражного суда Московского округа от 11.08.2007 произведена замена общества «ЛУКОЙЛ-Север» на правопреемника – общество с ограниченной ответственностью «ЛУКОЙЛ-Коми».

Решением Арбитражного суда города Москвы от 08.10.2007 требования общества «Архангельскгеолдобыча» удовлетворены частично. Решение инспекции от 22.03.2007 № 52/506 признано недействительным в части привлечения общества к ответственности в виде взыскания 3 250 438 рублей штрафа по налогу на добавленную стоимость, 1 115 136 рублей штрафа по налогу на имущество организаций, 1 407 482 рублей штрафа по налогу на добычу полезных ископаемых, 151 922 рублей штрафа по земельному налогу, 330 591 рубля штрафа по единому социальному налогу, 9 753 рублей штрафа по налогу на доходы физических лиц, доначисления 31 277 848 рублей 79 копеек налога на добавленную стоимость, уплаты соответствующих сумм пеней, перечисления в бюджет 48 675 рублей налога на доходы физических лиц. В части удовлетворенных требований решение инспекции от 11.05.2007 № 148 и названные требования признаны недействительными. В удовлетворении остальной части требований отказано.

Постановлением Девятого арбитражного апелляционного суда от 19.03.2008 решение суда первой инстанции оставлено без изменения.

Федеральный арбитражный суд Московского округа постановлением от 20.08.2008 указанные судебные акты изменил: признал решение инспекции от 22.03.2007 № 52/506 о доначислении налогов, начислении пеней и штрафов по пункту 8 мотивировочной части и пунктам 41 и 65

мотивировочной части (в отношении скважины № 47) и требования от 12.04.2007 в соответствующих частях недействительными. В остальной части названные судебные акты оставлены без изменения.

В заявлениях, поданных в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации, о пересмотре в порядке надзора решения суда первой инстанции и постановлений судов апелляционной и кассационной инстанций общество «Архангельскгеолдобыча» и общество «Нарьянмарнефтегаз» просят отменить их в части отказа в признании недействительными в резолютивной части решения инспекции от 22.03.2007 № 52/506 пунктов 1.1, 1.2, 1.10, подпунктов «а», «б», «в» пункта 2.1 и пункта 2.2 о доначислении 5 896 659 рублей налога на прибыль (пункт 7 мотивировочной части), 3 284 415 рублей налога на прибыль и 2 405 724 рублей налога на добавленную стоимость по отгрузке 15.11.2004 нефти на экспорт в Республику Польша по контракту от 16.04.2004 № 0410413 (пункты 1 и 34 мотивировочной части), 16 513 495 рублей налога на прибыль и 12 368 272 рублей налога на добавленную стоимость по отгрузке нефти в Республику Беларусь (пункты 1 и 34 мотивировочной части), 1 689 651 рубль налога на прибыль и 324 025 рублей налога на доходы физических лиц (пункты 2 и 82 мотивировочной части), а также признать недействительными в соответствующих частях решение инспекции от 11.05.2007 № 148 и требования инспекции от 12.04.2007 № 10, 10/1, 10/2, 10/3, 10/4, ссылаясь на нарушение судами единообразия в толковании и применении норм права, и в отмененной части передать дело на новое рассмотрение в суд первой инстанции.

В отзыве на заявления общество «ЛУКОЙЛ-Коми» просит частично отменить оспариваемые судебные акты как принятые с нарушением законодательства о налогах и сборах.

Инспекция в отзыве на заявления просит оставить названные судебные акты без изменения как соответствующие действующему законодательству.

Проверив обоснованность доводов, изложенных в заявлениях, отзывах на них и выступлениях присутствующих в заседании представителей участвующих в деле лиц, Президиум считает, что оспариваемые судебные акты в части отказа в удовлетворении требований о признании недействительным решения инспекции от 22.03.2007 № 52/506 в отношении доначисления 5 896 659 и 16 513 495 рублей налога на прибыль, 2 405 724 и 12 368 272 рублей налога на добавленную стоимость, начисления пеней и штрафов в соответствующих суммах подлежат отмене с направлением дела в этой части на новое рассмотрение в Арбитражный суд города Москвы по следующим основаниям.

Как следует из материалов дела, 2 405 724 рубля налога на добавленную стоимость доначислены инспекцией обществу «Архангельск-геолдобыча» в связи с занижением дохода от операции по отгрузке на экспорт принадлежащей обществу нефти, осуществленной открытым акционерным обществом «Нефтяная компания «ЛУКОЙЛ» (далее – общество «ЛУКОЙЛ») 15.11.2004 по контракту от 16.04.2004 № 0410413, заключенному с компанией «LITASCO» (Швейцария).

Согласно этому контракту цена нефти рассчитывалась как разность между ценой, определяемой на основе средних котировок, публикуемых информационным агентством «Platt`s» в информационном бюллетене «Crude Oil Marketwire» для нефти сорта «Бренд» («Дейтед»), зафиксированных в течение месяца поставки товара, и скидок к цене, дополнительно согласованных сторонами для каждой партии.

По отгрузке нефти 15.11.2004 (инвойс от 03.12.2004 № L/04/04104130152/2168) покупателю была предоставлена скидка в размере 9,94 доллара США за баррель от первоначально обозначенной цены 42,8406 доллара США. С учетом указанной скидки цена нефти по данной отгрузке составила 32,9006 доллара США.

В обоснование доначисления налога на добавленную стоимость инспекция сослалась на отклонение в ценах (42,8406 и 32,9006 доллара США), превышающее 20 процентов, и на отсутствие связи между

условиями поставки нефти и величиной скидок, предоставляемых покупателю.

Занижение дохода по данной отгрузке определено инспекцией на основании статьи 40 Кодекса в связи с корректировкой ею цены реализации нефти иностранному покупателю и составило 482 794,83 доллара США, что увеличило базу по налогу на добавленную стоимость на 13 516 082 рубля 57 копеек и послужило основанием для доначисления 2 405 724 рублей названного налога за декабрь 2004 года по ставке 18 процентов (пункты 1 и 34 мотивировочной части решения инспекции от 22.03.2007 № 52/506).

Между тем, как следует из статьи 52 и пункта 1 статьи 166 Кодекса, налог исчисляется как произведение налоговой базы и налоговой ставки.

Глава 21 Кодекса исключает возможность вменения налогоплательщику к уплате сумм налога на добавленную стоимость по операциям реализации товаров на экспорт, по которым им подтверждена правомерность применения налоговой ставки 0 процентов, поскольку произведение налоговой базы с учетом доведения инспекцией цены на экспортированную нефть до рыночной цены на эту налоговую ставку приводит к тому же результату, который был до указанной корректировки.

Инспекция также отмечает, что в части доначисленной по изложенному основанию выручки документы, предусмотренные статьей 165 Кодекса, обществом «Архангельскгеолдобыча» не представлены.

В 2004 и 2005 годах это общество представляло документы, подтверждающие применение налоговой ставки 0 процентов и налоговых вычетов в связи с реализацией нефти компании «LITASCO». Право на применение этой налоговой ставки инспекцией было подтверждено, о чем упоминается в ее решении от 22.03.2007 № 52/506.

Расчет налоговой базы с применением статьи 40 Кодекса, предписывающей учитывать для целей налогообложения рыночную цену товаров, отличающуюся от указанной сторонами сделки, может быть осуществлен налогоплательщиком в налоговой декларации в соответствии

с пунктом 1 статьи 154 Кодекса. Однако налоговая декларация не входит в перечень предусмотренных статьей 165 Кодекса документов, представляемых налогоплательщиком в подтверждение обоснованности применения им налоговой ставки 0 процентов в отношении товаров, вывезенных в таможенном режиме экспорта.

Следовательно, отказ судов в признании недействительным решения инспекции от 22.03.2007 № 52/506 в части доначисления 2 405 724 рублей налога на добавленную стоимость в связи непредставлением обществом налоговой декларации, из которой бы усматривалось отклонение цен реализации нефти на экспорт от уровня рыночных, также не основан на положениях главы 21 Кодекса.

Основанием для доначисления 16 513 495 рублей налога на прибыль и 12 368 272 рублей налога на добавленную стоимость за 2004 и 2005 годы явились выводы инспекции об отклонении цен реализации нефти в Республику Беларусь от рыночных более чем на 20 процентов.

Поставка осуществлялась обществом «ЛУКОЙЛ» по контрактам от 11.03.2004 № 0410211 и от 17.03.2003 № 0310275.

Доначисление налогов произведено на основании пункта 2 статьи 40 Кодекса (пункты 1 и 34 мотивировочной части решения инспекции от 22.03.2007 № 52/506).

В 2004 году реализация нефти, которая экспортировалась в государства – участники Содружества Независимых Государств, приравнивалась к реализации товаров на территории Российской Федерации (статья 13 Федерального закона от 05.08.2000 № 118-ФЗ «О введении в действие части второй Налогового кодекса Российской Федерации и внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации о налогах»).

С 2005 года применяется Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Беларусь о принципах взимания косвенных налогов при экспорте и импорте товаров, выполнении работ, оказании услуг от 15.09.2004, согласно статье 2

которого при экспорте товаров применяется нулевая ставка налога на добавленную стоимость при условии документального подтверждения факта экспорта.

Общество «Архангельскгеолдобыча» в 2005 году налоговые декларации по налогу на добавленную стоимость по налоговой ставке 0 процентов не представляло, поэтому поставка нефти в Республику Беларусь за проверенные инспекцией периоды подлежала налогообложению по налоговой ставке, установленной пунктом 3 статьи 164 Кодекса.

Вменяя к уплате названные налоги, инспекция руководствовалась информацией Минэкономразвития России, полномочия которого по доведению через официальные источники информации о средней за истекший месяц цене на нефть сорта «Юралс» определены распоряжением Правительства Российской Федерации от 19.08.2002 № 1118-р, и постановлением Правительства Российской Федерации от 11.06.1994 № 656 «О порядке формирования цен на энергоносители, поставляемые в Республику Беларусь в условиях временного применения отдельных положений договора об объединении денежной системы Республики Беларусь с денежной системой Российской Федерации и условиях функционирования общей денежной системы», согласно пункту 2 которого поставки нефти в Республику Беларусь производятся предприятиями и организациями – поставщиками по ценам, определяемым исходя из средних мировых цен на энергоносители. Реализация этих энергоносителей по ценам, ниже определенных в соответствии с порядком, предусмотренным названным постановлением, является нарушением государственной дисциплины цен.

Однако в данном случае проверка правильности применения цен по сделкам не могла быть осуществлена без учета Соглашения между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Беларусь о ценовой политике от 27.02.1996, статьей 4 которого установлено следующее: в целях содействия выравниванию условий

деятельности хозяйствующих субъектов Российская Сторона предоставляет право российским поставщикам нефти и нефтепродуктов поставлять их белорусским потребителям по свободным ценам, складывающимся на внутреннем рынке Российской Федерации. Белорусская Сторона не допускает несанкционированного реэкспорта нефти и нефтепродуктов, поставляемых из Российской Федерации, и не применяет в отношении российских потребителей установленные для белорусских поставщиков предельные минимальные цены на экспортируемую продукцию. Конкретные цены (тарифы) определяются в контрактах, заключаемых между хозяйствующими субъектами Российской Федерации и Республики Беларусь.

Так как отклонений в ценах на нефть, поставляемую обществом «Архангельскгеолдобыча» в Республику Беларусь, от цен, складывающихся на внутреннем рынке Российской Федерации, инспекцией не установлено, оснований для доначисления обществу 16 513 495 рублей налога на прибыль и 12 368 272 рублей налога на добавленную стоимость не имелось.

Доначисление 5 896 659 рублей налога на прибыль связано с вменением обществу необоснованной налоговой выгоды.

Согласно решению инспекции от 22.03.2007 № 52/506 общество «Архангельскгеолдобыча» в нарушение пункта 1 статьи 252 Кодекса включило в расходы по налогу на прибыль экономически неоправданные затраты в виде комиссионных вознаграждений в сумме 10 616 980 рублей, выплаченных обществу «Нарьянмарнефтегаз» по договорам комиссии от 20.06.2003 № 97/2003, от 01.01.2004 № 23, от 23.06.2004 № 449/2004, от 08.12.2004 № 882/2004 за 2004 год и в сумме 13 952 432 рубля – обществу «ЛУКОЙЛ-Север» по договорам комиссии от 20.01.2005 № 15-10 и от 14.02.2005 № 24/2005 за 2005 год, что повлекло доначисление за 2004 год 2 548 075 рублей и за 2005 год 3 348 584 рублей налога на прибыль (пункт 7 мотивировочной части).

В обоснование своих выводов инспекция сослалась на привлечение обществами «Нарьянмарнефтегаз» и «ЛУКОЙЛ-Север» в целях исполнения упомянутых договоров комиссии общества «ЛУКОЙЛ», с которым заключены договоры субкомиссии от 01.07.2003 № 01310757, от 24.06.2004 № 0410671 и от 01.03.2005 № 0510138.

По мнению инспекции, заключение обществом «Архангельскгеолдобыча» договоров комиссии направлено на искусственное уменьшение базы по налогу на прибыль, поскольку общество имело возможность заключить упомянутые договоры непосредственно с обществом «ЛУКОЙЛ». Обязанности субкомиссионера (общества «ЛУКОЙЛ»), обозначенные в договорах субкомиссии, полностью совпадают с обязанностями названных комиссионеров в договорах комиссии. При этом фактически реализацию нефти осуществляло общество «ЛУКОЙЛ».

Суды согласились с доводами инспекции и пришли к выводу, что расходы общества «Архангельскгеолдобыча» по выплате комиссионных вознаграждений для целей налогообложения нельзя признать обоснованными, так как данные сделки не были необходимыми и экономически оправданными. Общества «Нарьянмарнефтегаз» и «ЛУКОЙЛ-Север» осуществляли лишь добычу нефти по агентским договорам. Обеспечением реализации нефти (заключение контрактов с иностранными покупателями, таможенное оформление товара и обеспечение его доставки) занималось общество «ЛУКОЙЛ». Конкретное разделение обязанностей между комиссионерами и субкомиссионером в соответствующих договорах отсутствует. Взаимозависимость всех обществ позволяла обществу «Архангельскгеолдобыча» заключать договоры комиссии непосредственно с обществом «ЛУКОЙЛ».

Между тем указанные доводы, положенные в обоснование судебных актов, не имеют правового значения для разрешения спора по данному эпизоду.

Комиссионные вознаграждения за выполненные сторонними организациями работы (услуги) в силу подпункта 3 пункта 1 статьи 264 Кодекса относятся к прочим расходам, связанным с производством и реализацией.

Названные вознаграждения для целей налогообложения признаются обоснованными и экономически оправданными при условии, если они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода, и документально подтверждены (пункт 1 статьи 252 Кодекса).

Правовые подходы, связанные с оценкой расходов, отвечающих признакам экономически оправданных затрат, содержатся в определениях Конституционного Суда Российской Федерации от 04.06.2007 № 320-О-П и № 366-О-П, постановлении Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды».

Обоснованность расходов, учитываемых при расчете налоговой базы по налогу на прибыль, должна оцениваться с учетом обстоятельств, свидетельствующих о намерениях налогоплательщика получить экономический эффект в результате реальной предпринимательской деятельности, а не с точки зрения их целесообразности, рациональности, эффективности или полученного результата, поскольку налоговое законодательство не регулирует порядок и условия ведения финансово-хозяйственной деятельности. Налогоплательщик осуществляет предпринимательскую деятельность самостоятельно на свой риск и вправе единолично определять ее эффективность и целесообразность.

Действия налогоплательщика предполагаются экономически оправданными и законными, если иное не доказано налоговым органом. Предметом доказывания являются выявленные правонарушения – допущенные налогоплательщиком при определении размера налогового обязательства отклонения от правил, предписанных налоговым

законодательством, в частности совершение операций, не обусловленных разумными экономическими причинами или целями делового характера, отражение в учете операций не в соответствии с их действительным экономическим смыслом.

Из представленных участниками операций с нефтью пояснений следует, что общество «Архангельскгеолдобыча» владеет лицензиями на добычу нефти на месторождениях, расположенных на территории Ненецкого автономного округа, и лишено возможности собственными силами осуществлять их разработку, так как обособленные подразделения и персонал общества в названном округе отсутствуют.

Для разработки месторождений обществом «Архангельскгеолдобыча» (принципалом) были заключены агентские договоры с обществом «Нарьянмарнефтегаз» от 15.01.2003 № 02/03-НП и с обществом «ЛУКОЙЛ-Север» от 04.02.2005 № 22-23, предметом которых является производство работ на лицензионных участках и добыча углеводородов.

Исполнение агентских договоров подтверждается отчетами агентов.

Названные агентские договоры указывают на возможность заключения агентами договоров с третьими лицами (субкомиссионерами и покупателями) на реализацию добываемых углеводородов в соответствии с утвержденным принципалом планом.

В целях реализации добытой нефти обществом «Архангельскгеолдобыча» (комитентом) заключены с обществами «Нарьянмарнефтегаз» и «ЛУКОЙЛ-Север» следующие договоры:

для реализации нефти в Российской Федерации – договоры комиссии от 01.01.2004 № 23, от 08.12.2004 № 882/2004, от 20.01.2005 № 15-10, предусматривающие выплату вознаграждения комиссионеру в размере 1,5 процента от суммы счета, выставленного за отгруженную нефть;

для реализации нефти на экспорт – договоры комиссии от 20.06.2003 № 97/2003, от 23.06.2004 № 449/2004, от 14.02.2005 № 24/2005, согласно которым комиссионеры обязуются по поручению комитента за вознаграждение 0,67 процента от суммы инвойса, выставленного

покупателю за отгруженный товар, и от своего имени совершать сделки по реализации нефти и в этих целях вправе привлекать субкомиссионера.

Субкомиссионером являлось общество «ЛУКОЙЛ», с которым общества «Нарьянмарнефтегаз» и «ЛУКОЙЛ-Север» (комиссионеры) заключили соответствующие договоры, предусматривающие выплату вознаграждения в размере 0,42 процента от общей суммы инвойса, выставленного покупателю за отгруженный товар.

Агентские договоры и договоры комиссии с обществами «Нарьянмарнефтегаз» и «ЛУКОЙЛ-Север» обеспечивали обществу «Архангельскгеолдобыча» взаимоотношения с одними и теми же контрагентами по разработке месторождений и по реализации добытой на них нефти как непосредственно, так и через субкомиссионера.

Само общество всю названную деятельность объективно осуществлять не могло, поскольку текущим учетом добытой нефти и ее реализаций в Российской Федерации занимались общества «Нарьянмарнефтегаз» и «ЛУКОЙЛ-Север».

Привлечение же к операциям по реализации нефти на экспорт в качестве субкомиссионера общества «ЛУКОЙЛ» объясняется признанной на рынке нефти и нефтепродуктов репутацией этого общества и наличием у него экспортной квоты на вывоз нефти трубопроводным транспортом.

Указанные обстоятельства свидетельствуют о распределении функций между обществом «Архангельскгеолдобыча», добывающими обществами и обществом «ЛУКОЙЛ», рациональности сложившихся между участниками хозяйственного оборота связей и коммерческой направленности их деятельности с целью получения дохода от этой деятельности.

В акте проверки, решении инспекции от 22.03.2007 № 52/506 и отзывах инспекции убедительные опровержения доводов общества «Архангельскгеолдобыча» об экономической целесообразности взаимоотношений участников хозяйственного оборота отсутствуют. Обвинения в отношении общества построены на взаимозависимости

участников сделок по реализации нефти и нецелесообразности ее реализации через посредников.

В этой связи судам надлежало дать правовую оценку претензий, предъявленных инспекцией обществу «Архангельскгеолдобыча» на предмет наличия или отсутствия доказательств, подтверждающих экономическую оправданность затрат, и их надлежащее документальное оформление исходя из положений Кодекса и с учетом правовых подходов, изложенных в упомянутых определениях Конституционного Суда Российской Федерации и постановлении Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации, применительно к сложившимся взаимоотношениям хозяйствующих субъектов.

Комиссионерами и субкомиссионером налоги с сумм вознаграждений за выполненные работы (оказанные услуги) уплачены как самостоятельными налогоплательщиками, что имеет значение для разрешения спора по настоящему делу.

Также остались без внимания судов утверждения общества «Архангельскгеолдобыча» о том, что реализация нефти в Российской Федерации осуществлялась комиссионерами самостоятельно без привлечения общества «ЛУКОЙЛ», в связи с чем приводимые инспекцией мотивы о неоправданности взаимоотношений с комиссионерами не могли быть положены в обоснование доначисления налога на прибыль по операциям реализации нефти в Российской Федерации и повлечь исключение из расходов всех сумм выплаченных комиссионных вознаграждений.

Совпадение в договорах комиссии и субкомиссии обязанностей комиссионеров и субкомиссионера само по себе не является доказательством неисполнения работ комиссионерами.

Выполнение работ (оказание услуг) подтверждается соответствующими актами (либо иными документами) и платежными поручениями.

Так, в решении инспекции от 22.03.2007 № 52/506 содержится утверждение об отсутствии отчетов одного из комиссионеров – общества «Нарьянмарнефтегаз» – по договору комиссии от 01.01.2004 № 23, на основании которого осуществлялась реализация нефти на рынке Российской Федерации.

Согласно пункту 1 статьи 252 Кодекса расходы должны быть документально подтверждены, то есть оформлены в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Статья 999 Гражданского кодекса Российской Федерации предусматривает представление комиссионером комитенту отчета об исполнении.

Поэтому данное утверждение инспекции, которое при отсутствии иных достоверных доказательств выполнения названным комиссионером работ в интересах общества «Архангельскгеолдобыча» влечет исключение из его расходов части комиссионных вознаграждений, также подлежит исследованию судами.

В отношении решения инспекции от 11.05.2007 № 148 и требований от 12.04.2007 № 10, 10/1, 10/2, 10/3 и 10/4 судебные акты также подлежат пересмотру в соответствующей части, поскольку названные акты являются производными от решения инспекции от 22.03.2007 № 52/506.

Подлежат пересмотру судебные акты и в части начисления пеней и штрафов в суммах, пропорциональных удовлетворяемым требованиям общества «Архангельскгеолдобыча».

Таким образом, оспариваемые судебные акты подлежат частичной 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 2 части 1 статьи 305, статьей 306 Арбитражного процессуального кодекса

Российской Федерации, Президиум Высшего Арбитражного Суда
Российской Федерации

ПОСТАНОВИЛ:

решение Арбитражного суда города Москвы от 08.10.2007 по делу № А40-21340/07-139-124, постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 19.03.2008 и постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 20.08.2008 по тому же делу в части отказа в признании недействительными решений Межрегиональной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам № 1 от 22.03.2007 № 52/506 «О привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения» и от 11.05.2007 № 148 «О взыскании налогов, сборов, пеней, штрафов за счет денежных средств на счета налогоплательщика (плательщика сборов) – организации, индивидуального предпринимателя или налогового агента – организации, индивидуального предпринимателя в банках», а также требований от 12.04.2007 № 10, 10/1, 10/2, 10/3 и 10/4 в отношении доначисления открытому акционерному обществу «Архангельскгеолдобыча» 5 896 659 и 16 513 495 рублей налога на прибыль, 2 405 724 и 12 368 272 рублей налога на добавленную стоимость, начисления пеней и штрафов в соответствующих суммах отменить.

В отмененной части передать дело на новое рассмотрение в Арбитражный суд города Москвы.

В остальной части названные судебные акты оставить без изменения.

Председательствующий

А.А.Иванов

1. Правовые подходы, связанные с оценкой экономически оправданных расходов, содержатся в определениях Конституционного Суда Российской Федерации от 04.06.2007 № 320-О-П и № 366-О-П, постановлении Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды», с учетом которых судам надлежит сделать вывод об обоснованности включения в прочие расходы сумм комиссионных вознаграждений за выполненные сторонними организациями работы (услуги), предусмотренных подпунктом 3 пункта 1 статьи 264 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – Кодекс).

2. Глава 21 Кодекса исключает возможность вменения налогоплательщику к уплате сумм налога на добавленную стоимость по операциям реализации нефти на экспорт, по которым им подтверждена правомерность применения налоговой ставки 0 процентов, поскольку произведение налоговой базы, определенной в соответствии со статьей 40 и пунктом 1 статьи 154 Кодекса, на указанную налоговую ставку приводит к тому же результату, который был до корректировки цены реализации.

Налоговая декларация не входит в перечень предусмотренных статьей 165 Кодекса документов, представляемых налогоплательщиком для подтверждения обоснованности применения налоговой ставки 0 процентов.

3. Налоговая база по налогам на прибыль и добавленную стоимость при реализации нефти в Республику Беларусь определяется с учетом статьи 40 Кодекса и Соглашения между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Беларусь о ценовой политике от 27.02.1996.