



ВЫСШИЙ АРБИТРАЖНЫЙ СУД РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ПОСТАНОВЛЕНИЕ Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации

№ 2296/12

Москва

17 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., Андреевой Т.К., Бабкина А.И., Бациева В.В., Завьяловой Т.В., Иванниковой Н.П., Козловой О.А., Першутова А.Г., Сарбаша С.В., Слесарева В.Л. –

рассмотрел заявление открытого акционерного общества «Машиностроительное конструкторское бюро «Факел» имени академика П.Д. Грушина» о пересмотре в порядке надзора решения Арбитражного суда города Москвы от 06.04.2011 по делу № А40-86304/10-116-304, постановления Девятого арбитражного апелляционного суда от 30.06.2011 и постановления Федерального арбитражного суда Московского округа от 16.11.2011 по тому же делу.

В заседании приняли участие представители:

Официальный сайт Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации: <http://www.arbitr.ru/>
(информация о движении дела, справочные материалы и др.).

от заявителя – открытого акционерного общества «Машиностроительное конструкторское бюро «Факел» имени академика П.Д. Грушина» – Аристов С.В., Березина В.А., Сазанов С.В.;

от Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам по Московской области – Андрейкин П.А., Соломяный А.В., Шишкин Р.Н.

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

По итогам выездной налоговой проверки открытого акционерного общества «Машиностроительное конструкторское бюро «Факел» имени академика П.Д. Грушина» (далее – общество) Межрайонной инспекцией Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам по Московской области (далее – инспекция) принято решение от 31.03.2010 № 09-23/10 о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения (далее – решение инспекции), на основании которого обществу направлено требование от 05.07.2010 № 851 об уплате сумм доначисленных налогов, начисленных пеней и штрафа (далее – требование инспекции).

Не согласившись с решением и требованием инспекции, общество оспорило их в Арбитражный суд города Москвы.

Решением Арбитражного суда города Москвы от 06.04.2011 решение инспекции признано недействительным в части доначисления налогов по пунктам 1.1, 1.2.1, 1.2.2, 1.2.3, 1.2.4, 1.2.7 – 1.2.10, 2.2 – 2.4, 4.1, начисления соответствующих сумм пеней и штрафов, а также в части привлечения к ответственности на основании пункта 1 статьи 126 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – Налоговый кодекс) в виде взыскания 550 рублей штрафа и начисления 5 393 рублей пеней по налогу на доходы физических лиц; требование инспекции признано недействительным в

соответствующей части; в удовлетворении остальной части требований обществу отказано.

Постановлением Девятого арбитражного апелляционного суда от 30.06.2011 с учетом дополнительного постановления от 13.07.2011 и определения от 13.07.2011 об исправлении опечаток решение суда первой инстанции отменено в части отказа обществу в удовлетворении требований о признании недействительными пункта 2.5 мотивировочной части решения инспекции в части доначисления 672 206 750 рублей налога на прибыль и начисления пеней за периоды с 20.08.2007 по 31.03.2010, с 20.04.2008 по 31.03.2010, с 20.10.2008 по 31.03.2010, подпункта 3 пункта 2 и подпункта 2 пункта 3.1 резолютивной части решения инспекции и соответствующей этим частям части требования инспекции, требования общества в этой части удовлетворены; также отменено решение суда первой инстанции об оставлении без рассмотрения требований общества по пункту 1.4 мотивировочной части решения инспекции, соответствующих ей подпункта 1 пункта 1, подпункта 1 пункта 2 и подпункта 1 пункта 3.1 резолютивной части решения инспекции, в этой части решение и требование инспекции признаны недействительными (за исключением выводов, содержащихся в данном пункте и касающихся пунктов 1.2.11, 2.6, 8 мотивировочной части решения инспекции); в остальной части решение суда первой инстанции оставлено без изменения.

Федеральный арбитражный суд Московского округа постановлением от 16.11.2011 оставил без изменения постановление суда апелляционной инстанции.

В заявлении, поданном в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации, о пересмотре названных судебных актов в порядке надзора общество просит их отменить в части отказа в удовлетворении требований по эпизодам, изложенным в пунктах 1.2.11, 2.6, 8 мотивировочной части решения инспекции, ссылаясь на неправильное применение судами норм

материального права, и принять по делу новый судебный акт об удовлетворении заявленных требований в указанной части.

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 обжалуемые судебные акты подлежат отмене в части по следующим основаниям.

Как усматривается из материалов дела, 01.06.2006 Китайская компания по импорту и экспорту продукции точного машиностроения (далее – иностранный заказчик) и федеральное государственное унитарное предприятие «Рособоронэкспорт» (далее – предприятие) заключили контракт (далее – контракт), в соответствии с которым предприятие приняло на себя обязательства выполнить опытно-конструкторские работы по техническому заданию иностранного заказчика и передать комплект конструкторской документации на специзделие, его математическую модель и опытный образец.

Эта сделка с учетом специального регулирования отношений в области военно-технического сотрудничества с иностранными государствами была совершена предприятием как государственным посредником по экспорту (импорту) продукции военного назначения от своего имени, но за счет общества, что подтверждается заключенным между предприятием и обществом договором комиссии от 04.07.2006, который закреплял полномочия предприятия на заключение с иностранным заказчиком от своего имени, но за счет общества договора на выполнение опытно-конструкторских работ, а также регулировал отношения и действия сторон, направленные на исполнение указанного договора. Кроме того, согласно пункту 3.4 договора комиссии общество обязано было выполнить опытно-конструкторские работы, изготовить и

поставить конструкторскую документацию на специзделие, его математическую модель и опытный образец на условиях, предусмотренных контрактом, заключенным предприятием с иностранным заказчиком.

Для выполнения принятых на себя обязательств обществом были заключены 10.07.2006 с открытым акционерным обществом «Импульс» и 01.12.2006 с обществом с ограниченной ответственностью «Цифровые технологии» (далее – соисполнители) договоры на выполнение опытно-конструкторских работ.

Общество, полагая, что в рамках исполнения обязательств перед иностранным заказчиком им выполняются опытно-конструкторские работы, исходило из того, что местом реализации этих работ в силу подпункта 4 пункта 1.1 статьи 148 Налогового кодекса территория Российской Федерации не признается, следовательно, данные операции согласно пункту 1 статьи 146 Налогового кодекса не являются объектом обложения налогом на добавленную стоимость.

Руководствуясь указанными нормами, а также подпунктом 2 пункта 2 статьи 170 Налогового кодекса, общество учло в составе расходов, уменьшающих налоговую базу по налогу на прибыль, 8 464 929 рублей налога на добавленную стоимость, уплаченного соисполнителям по договорам на выполнение опытно-конструкторских работ.

Инспекция, сочтя, что результатом исполнения обществом обязательств явилась поставка на экспорт через комиссионера комплекса имущества военного назначения (технической документации и опытного образца), пришла к выводу о неправомерном применении обществом положений статьи 148 Налогового кодекса, определяющих место реализации работ (услуг). Названные операции, по мнению инспекции, подлежали обложению налогом на добавленную стоимость по ставке 0 процентов как экспорт товаров.

На основании изложенного инспекция пришла к выводу о неуплате обществом 14 603 093 рублей налога на добавленную стоимость (доначислив его по ставке 18 процентов в связи с непредставлением по истечении 180 дней документов, предусмотренных статьей 165 Налогового кодекса), а также о занижении налоговой базы по налогу на прибыль в связи с неправомерным учетом в составе расходов 8 464 929 рублей налога на добавленную стоимость, уплаченного соисполнителям.

Суды, отказывая обществу в удовлетворении требований по рассматриваемому эпизоду, согласились с позицией инспекции о совершении обществом действий по поставке продукции, а именно: опытного образца специзделия и конструкторской документации к нему. Рассматриваемые отношения, по мнению судов, не могут быть квалифицированы как выполнение опытно-конструкторских работ также и потому, что исключительные права на результат работ иностранному заказчику не передавались.

Однако суды не учли следующего.

Согласно положениям пункта 1 статьи 769 Гражданского кодекса Российской Федерации (далее – Гражданский кодекс) по договору на выполнение опытно-конструкторских работ исполнитель обязуется на основании технического задания заказчика разработать образец нового изделия, конструкторскую документацию на него, а заказчик обязуется принять работу и оплатить ее.

Исходя из предмета договора на выполнение опытно-конструкторских работ его отграничение от договора поставки заключается в том, что по договору поставки покупателю передается вещь, приобретенная у третьих лиц или изготовленная поставщиком, но не имеющая индивидуальных особенностей (серийная модель), в то время как по договору на выполнение опытно-конструкторских работ разрабатывается образец нового изделия в соответствии с потребностями, определяемыми заказчиком в техническом задании.

При этом выполнение опытно-конструкторских работ всегда сопряжено с получением определенного результата, имеющего овеществленный характер – образец нового изделия или конструкторская документация.

Пунктами 2.1, 2.2 заключенного с иностранным заказчиком контракта установлено, что для выполнения технического задания заказчика исполнитель выполнит работы, а также поставит документацию и имущество заказчику. Заказчик примет документацию и имущество, а также оплатит исполнителю стоимость работ, документации и имущества.

Статьей 1 контракта определено содержание терминов, примененных в контракте.

Под термином «работы» понимаются опытно-конструкторские работы по разработке документации, изготовлению специзделия, услуги, оказываемые исполнителем заказчику по сдаче имущества и документации, а также консультации по результатам выполненной работы; под термином «документация» – комплект конструкторской документации на специзделие и математическую модель, разработанные исполнителем для передачи заказчику; под термином «имущество» – образец специзделия, разрабатываемый исполнителем в соответствии с техническим заданием иностранного заказчика.

Контрактом были определены порядок и сроки выполнения работ, порядок их приемки.

Изложенное свидетельствует о том, что заключенный контракт по своей правовой природе является договором на выполнение опытно-конструкторских работ, местом выполнения которых в силу подпункта 4 пункта 1.1 статьи 148 Налогового кодекса признается место нахождения заказчика, в рассматриваемом случае – территория иностранного государства.

То обстоятельство, что исключительные права на результат работ иностранному заказчику не передавались, не может рассматриваться как основание для иной квалификации предмета контракта.

По договорам на выполнение опытно-конструкторских работ результат этих работ нередко представляет собой объект исключительных прав. Согласно пункту 3 статьи 772 Гражданского кодекса права исполнителя и заказчика на результаты работ, которым предоставляется правовая охрана как результатам интеллектуальной деятельности, определяются в соответствии с правилами раздела VII данного Кодекса.

Исходя из положений статьи 1371 Гражданского кодекса исключительные права на изобретение, полезную модель или промышленный образец, созданные при исполнении договора на выполнение опытно-конструкторских работ, предоставляются заказчику при условии наличия в договоре соответствующего условия об этом.

При отсутствии названного условия исключительные права принадлежат исполнителю; в этом случае заказчик вправе, если договором не предусмотрено иное, использовать созданные таким образом изобретение, полезную модель или промышленный образец в целях, для достижения которых был заключен соответствующий договор, на условиях простой (неисключительной) лицензии в течение всего срока действия патента без выплаты за это использование дополнительного вознаграждения.

Следовательно, разрешение вопроса о принадлежности исключительного права на результаты интеллектуальной деятельности, созданные при выполнении опытно-конструкторских работ, не влияет на квалификацию данного договора как договора подрядного типа.

При перечисленных обстоятельствах оспариваемые судебные акты в указанной части подлежат отмене согласно пункту 1 части 1 статьи 304 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации

как нарушающие единообразие в толковании и применении арбитражными судами норм права.

Вступившие в законную силу судебные акты арбитражных судов по делам со схожими фактическими обстоятельствами, принятые на основании норм права в истолковании, расходящемся с содержащимся в настоящем постановлении толкованием, могут быть пересмотрены на основании пункта 5 части 3 статьи 311 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, если для этого нет других препятствий.

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 06.04.2011 по делу № А40-86304/10-116-304, постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 30.06.2011 и постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 16.11.2011 по тому же делу в части отказа в удовлетворении заявления открытого акционерного общества «Машиностроительное конструкторское бюро «Факел» имени академика П.Д. Грушина» о признании недействительными решения Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам по Московской области от 31.03.2010 № 09-23/10 по эпизодам, изложенным в пунктах 1.2.11 и 2.6 мотивировочной части и в соответствующей этим пунктам резолютивной части решения, а также соответствующей части требования от 05.07.2010 № 851 об уплате налогов, пеней, штрафа отменить.

Заявление открытого акционерного общества «Машиностроительное конструкторское бюро «Факел» имени академика П.Д. Грушина» в указанной части удовлетворить.

Признать в соответствующей части недействительными названные решение и требование Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам по Московской области.

В остальной части указанные судебные акты оставить без изменения.

Председательствующий

А.А. Иванов