



ВЫСШИЙ АРБИТРАЖНЫЙ СУД РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ПОСТАНОВЛЕНИЕ Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации

№ 14754/09

Москва

9 марта 2010 г.

Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в составе:

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

членов Президиума: Амосова С.М., Андреевой Т.К., Витрянского В.В., Вышняк Н.Г., Завьяловой Т.В., Иванниковой Н.П., Исайчева В.Н., Козловой О.А., Никифорова С.Б., Першутова А.Г., Сарбаша С.В., Слесарева В.Л., Юхнея М.Ф. –

рассмотрел заявление общества с ограниченной ответственностью «ЛукБелОйл» о пересмотре в порядке надзора решения Арбитражного суда Саратовской области от 13.03.2009 по делу № А57-22443/08, постановления Двенадцатого арбитражного апелляционного суда от 03.06.2009 и постановления Федерального арбитражного суда Поволжского округа от 02.09.2009 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 – общества с ограниченной ответственностью «ЛукБелОйл» – Власов А.Ю., Фонарьков К.В., Черноморец О.Н.;

от Инспекции Федеральной налоговой службы по Октябрьскому району города Саратова – Смирнов С.Л., Тюфтий Д.Г.;

от Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам по Саратовской области – Ерохова-Пшеничная Н.Н., Смирнов С.Л.

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

По итогам выездной налоговой проверки правильности исчисления и уплаты обществом с ограниченной ответственностью «ЛукБелОйл» (далее – общество) налогов за 2004 – 2006 годы Инспекцией Федеральной налоговой службы по Октябрьскому району города Саратова (далее – инспекция) вынесено решение от 30.09.2008 № 0061 (далее – решение инспекции, решение), которым обществу доначислены налоги, в том числе 10 329 207 рублей налога на прибыль, начислены соответствующие пени и штраф.

Основанием для вынесения решения явился вывод инспекции о необоснованном отнесении обществом к расходам, учитываемым при исчислении налога на прибыль, затрат на освоение природных ресурсов: 41 827 728 рублей в 2004 году на проведение работ по строительству (бурению) скважины № 2 на Западно-Гурьяновской площади Ровенского лицензионного участка с целью разведки месторождения (залежи) нефти и газа и 1 210 633 рублей в 2006 году на проведение демонтажа бурового станка. При этом инспекция исходила из того, что общество неправомерно воспользовалось порядком, предусмотренным пунктом 4 статьи 261 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – Кодекс), и учло 41 827 728 рублей затрат в течение 2004 года, полагая, что такие затраты подлежали учету в 2002 – 2003 годах по мере завершения отдельных

этапов работ. Затраты в 2006 году, по мнению инспекции, завышены обществом на 1 210 633 рубля в нарушение требований пункта 2 статьи 261 Кодекса.

Не согласившись с решением инспекции, общество обратилось в Арбитражный суд Саратовской области с заявлением о признании его недействительным.

Решением Арбитражного суда Саратовской области от 13.03.2009 решение инспекции признано недействительным частично, в том числе в отношении доначисления 214 745 рублей налога на прибыль, начисления соответствующих пеней и штрафа по эпизоду завышения расходов на освоение природных ресурсов в 2006 году, в признании недействительным решения инспекции по эпизоду завышения таких расходов в 2004 году отказано.

Постановлением Двенадцатого арбитражного апелляционного суда от 03.06.2009 решение суда первой инстанции изменено в части отказа обществу в удовлетворении требования о признании недействительным решения инспекции по эпизоду доначисления налога на добавленную стоимость в сумме 46 370 рублей и начисления 14 285 рублей пеней по налогу на доходы физических лиц. Требование общества в указанной части удовлетворено. В остальной части решение суда первой инстанции оставлено без изменения, в том числе по эпизоду завышения обществом расходов на освоение природных ресурсов в 2004 году на проведение работ по строительству (бурению) скважины № 2 Западно-Гурьяновской площади и начисления соответствующих сумм налога на прибыль, пеней и штрафа.

Федеральный арбитражный суд Поволжского округа постановлением от 02.09.2009 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 общество просит их отменить по эпизоду исключения из состава расходов 2004 года затрат по строительству (бурению) скважины № 2 Западно-Гурьяновской площади, ссылаясь на неправильное применение судами норм права.

В отзыве на заявление инспекция просит оставить указанные судебные акты без изменения, считая их законными, обоснованными, а содержащиеся в них выводы – соответствующими материалам дела.

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

Как установлено инспекцией в ходе выездной налоговой проверки, общество в 2002 – 2003 годах производило геологоразведочные работы по поиску нефти и газа на Западно-Гурьяновской площади Ровенского участка с осуществлением строительства (бурения) поисковой скважины № 2 (далее – скважина № 2). По результатам проведенных исследований по поиску и оценке полезных ископаемых было получено заключение о бесперспективности поискового объекта для промышленного использования и невозможности дальнейшего использования скважины по геологическим причинам, поэтому общество приняло решение о прекращении поисковых работ и ликвидации скважины.

Поскольку акт о ликвидации скважины № 2 с участием представителей Управления Средне-Волжского округа Госгортехнадзора России был составлен 29.12.2003, общество, исходя из положений статей 261 и 325 Кодекса, учитывало расходы по строительству (бурению) указанной скважины равномерно в течение 12 месяцев начиная с 01.01.2004.

Инспекция посчитала, что примененный обществом порядок учета расходов по строительству (бурению) скважины № 2 согласно пункту 4 статьи 261 Кодекса допустим только в отношении разведочных скважин, а

общество производило работы по поиску месторождения (залежи) полезных ископаемых с использованием поисковой скважины.

Суды признали позицию инспекции обоснованной и, отклоняя требование общества о признании недействительным ее решения в этой части, указали, что общество неправомерно учло в 2004 году 41 827 728 рублей затрат по строительству (бурению) бесперспективной скважины, завысив имевшийся у него убыток. Как следствие этого, общество допустило занижение налоговой базы по налогу на прибыль в последующем налоговом периоде 2006 года.

Довод общества о том, что примененный им метод учета затрат в 2004 году соответствует порядку, предусмотренному пунктом 3 статьи 261 Кодекса, отклонен судом по тому основанию, что общество не подтвердило факта направления уведомления территориальному подразделению Федерального управления государственным фондом недр о прекращении дальнейших геолого-поисковых работ в связи с их бесперспективностью. Суды признали такое уведомление обязательным условием, дающим обществу право отнести затраты по строительству (бурению) скважины к расходам 2004 года.

Однако судами при рассмотрении данного дела не учтены такие обстоятельства.

Из статьи 252 Кодекса следует, что в целях исчисления налога на прибыль налогоплательщик уменьшает полученные доходы на сумму произведенных расходов (за исключением расходов, указанных в статье 270 Кодекса). При этом расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты, осуществленные (понесенные) налогоплательщиком.

Расходы в зависимости от их характера, а также условий осуществления и направления деятельности, подразделяются на расходы, связанные с производством и реализацией, и внереализационные расходы (пункт 2 статьи 252 Кодекса).

Статьей 253 Кодекса определено, что к расходам, связанным с производством и реализацией, относятся расходы на освоение природных ресурсов.

Согласно пункту 1 статьи 261 Кодекса в расходы на освоение природных ресурсов включаются, в частности, расходы на поиск и оценку месторождений полезных ископаемых (включая аудит запасов), разведку полезных ископаемых.

Следовательно, затраты на осуществление всех работ, непосредственно связанных с поиском и разведкой месторождений (залеганий) нефти и газа, относятся к расходам на освоение природных ресурсов.

Порядок проведения работ по поиску, разведке, оценке и разработке нефти и газа определены Временным положением об этапах и стадиях геологоразведочных работ на нефть и газ (далее – Положение), утвержденным приказом Министерства природных ресурсов Российской Федерации от 07.02.2001 № 126 (далее – приказ Минприроды № 126).

Из указанного Положения следует, что поисково-оценочные и разведочные работы являются стадиями (этапами) геологоразведочного процесса.

При этом на каждой из этих стадий применяется бурение соответствующих скважин.

Согласно классификации скважин, приведенной в приложении 2 к приказу Минприроды № 126, скважины подразделяются на опорные, структурные, поисково-оценочные, разведочные, эксплуатационные и другие в зависимости от цели, для которой они используются на определенной стадии работ. Однако все эти скважины бурятся в рамках работ геологоразведочного процесса, а следовательно, затраты на строительство (бурение) любых скважин относятся к расходам на освоение природных ресурсов.

Порядок ведения налогового учета расходов на освоение природных ресурсов регламентирован статьей 325 Кодекса, исходя из которой в случае, если расходы налогоплательщика, осуществленные в составе расходов на освоение природных ресурсов, непосредственно связаны со строительством объектов (в том числе скважин), которые в дальнейшем по решению налогоплательщика могут стать постоянно эксплуатируемыми объектами основных средств, такие расходы подлежат учету при начислении сумм амортизации этих объектов основных средств (пункт 4 названной статьи). В остальных случаях расходы на освоение природных ресурсов относятся к расходам, уменьшающим налоговую базу по налогу на прибыль, по правилам статьи 261 Кодекса.

В частности, в силу абзаца седьмого пункта 3 статьи 325 Кодекса в случае, если осваиваемый участок (часть территории осваиваемого участка) признается налогоплательщиком бесперспективным либо продолжение его освоения признается нецелесообразным, суммы расходов, осуществленных по освоению данного участка, включаются в состав прочих расходов в общем порядке, предусмотренном статьей 261 Кодекса.

Суды согласились с доводом инспекции о том, что затраты на строительство (бурение) скважины № 2 подлежали учету в 2002 – 2003 годах по правилам пункта 2 статьи 261 Кодекса по мере окончания каждого этапа таких работ.

Однако, как следует из приложения 2 к приказу Минприроды № 126, поисково-оценочные, разведочные скважины проектируются с учетом возможности использования их в дальнейшем для эксплуатации залежей нефти и газа, то есть в качестве основных средств.

Исходя из пункта 4 статьи 325 Кодекса затраты, связанные со строительством скважины, которая может стать эксплуатируемым объектом основных средств, не могут учитываться по мере окончания каждого из этапов названных работ.

Анализ положений статей 261, 325 Кодекса в их взаимосвязи дает основания полагать, что расходы по строительству (бурению) любой из указанных скважин не могут быть приняты к уменьшению налогооблагаемой прибыли ранее установления факта бесперспективности этих работ или непродуктивной эксплуатации скважины и принятия налогоплательщиком решения о прекращении работ и ликвидации скважины.

Следовательно, вывод судов о том, что затраты по строительству (бурению) скважины № 2 подлежали учету в 2002 – 2003 годах, является ошибочным.

В материалах дела имеется копия письма общества от 08.12.2003 № 01-03/328, направленного Главному управлению природных ресурсов и охраны окружающей среды Минприроды России по Саратовской области, содержащего информацию о прекращении работ на поисковой скважине № 2 в связи с ее бесперспективностью и нецелесообразностью использования скважины в качестве эксплуатационной.

Материалы дела свидетельствуют также о том, что Управление Росприроднадзора по Саратовской области, в настоящее время осуществляющее функции территориального органа управления Федеральной службы по надзору в сфере природопользования, а также Управление по недропользованию по Саратовской области в ответ на запрос инспекции подтвердили факт прекращения обществом в декабре 2003 года работ по поисковому бурению на скважине № 2 ввиду их бесперспективности и ликвидации скважины.

При названных обстоятельствах оспариваемые судебные акты об отказе обществу в признании недействительным решения инспекции в части исключения из состава расходов 2004 года затрат по строительству (бурению) скважины № 2 и начисления к уплате в связи с этим соответствующих сумм налога на прибыль, пеней и штрафа в соответствии с пунктом 1 статьи 304 Арбитражного процессуального кодекса

Российской Федерации подлежат отмене 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 Саратовской области от 13.03.2009 по делу № А57-22443/08, постановление Двенадцатого арбитражного апелляционного суда от 03.06.2009 и постановление Федерального арбитражного суда Поволжского округа от 02.09.2009 по тому же делу в части отказа в удовлетворении требования общества с ограниченной ответственностью «ЛукБелОйл» о признании недействительным решения Инспекции Федеральной налоговой службы по Октябрьскому району города Саратова от 30.09.2008 № 0061 по эпизоду исключения инспекцией из расходов, уменьшающих налоговую базу при исчислении налога на прибыль за 2004 год, затрат общества на строительство (бурение) скважины № 2 Западно-Гурьяновской площади Ровенского лицензионного участка отменить.

Решение инспекции в указанной части признать недействительным.

В остальной части названные судебные акты оставить без изменения.

Председательствующий

А.А. Иванов