

**ФЕДЕРАЛЬНЫЙ АРБИТРАЖНЫЙ СУД СЕВЕРО-ЗАПАДНОГО ОКРУГА**

ул. Якубовича, д.4, Санкт-Петербург, 190000

<http://fasszo.arbitr.ru>**ПОСТАНОВЛЕНИЕ**

22 марта 2011 года

Дело № А42-933/2010

Федеральный арбитражный суд Северо-Западного округа в составе председательствующего Морозовой Н.А., судей Никитушкиной Л.Л., Пастуховой М.В.,

при участии от Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам по Мурманской области Леонова М.Н. (доверенность от 11.01.2011 № 14-09/00010), Братищева В.Ю. (доверенность от 10.08.2010 № 14-09/04229), Крикуновой А.О. (доверенность от 12.04.2010 № 14-09/02212) и Черненко Н.В. (доверенность от 11.01.2011 № 14-09/00014), от закрытого акционерного общества «Арктикшельфнефтегаз» генерального директора Кутычкина Б.К. (протокол от 28.06.2007 № 1), Изумрудова В.Г. (доверенность от 02.12.2008 б/н) и Вержака М.В. (доверенность от 24.02.2011 б/н), рассмотрев 28.02.2011 и 22.03.2011 в открытом судебном заседании кассационную жалобу Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам по Мурманской области на решение Арбитражного суда Мурманской области от 28.07.2010 (судья Янковая Г.П.) и постановление Тринадцатого арбитражного апелляционного суда от 12.10.2010 (судьи Загараева Л.П., Дмитриева И.А., Семиглазов В.А.) по делу № А42-933/2010,

у с т а н о в и л:

Закрытое акционерное общество «Арктикшельфнефтегаз» (далее – Общество, ЗАО «Арктикшельфнефтегаз») обратилось в Арбитражный суд Мурманской области с заявлением о признании частично недействительным решения Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам по Мурманской области (далее – МИФНС, Инспекция) от 27.11.2009 № 16 о привлечении заявителя к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Решением суда первой инстанции от 28.07.2010, оставленным без изменения постановлением апелляционной инстанции от 12.10.2010, заявленные требования ЗАО «Арктикшельфнефтегаз» удовлетворены. Апелляционный суд также удовлетворил ходатайство Инспекции об отмене обеспечительных мер, что нашло отражение и в резолютивной части обжалуемого постановления.

Решение Инспекции от 27.11.2009 № 16 признано недействительным в части: доначисления налога на прибыль организаций (далее – налог на прибыль), начисления соответствующих пеней и штрафов по эпизоду оценки договоров новации, а также по эпизоду увеличения в связи с этим внереализационных доходов на 623 935 000 руб. и уменьшения внереализационных расходов на 47 458 524 руб. 10 коп. (проценты за пользование заемными средствами); относительно вывода налогового органа о завышении убытков на 30 833 643 руб. за 2007 год и на 232 244 122 руб. 75 коп. за 2008 год; в части доначисления налога

на добавленную стоимость (далее – НДС), начисления соответствующих пеней и штрафов по эпизоду предъявления к вычету 1 543 624 руб. 55 коп. НДС за II квартал 2008 года (затраты на строительство скважины № 4); доначисления единого социального налога (далее – ЕСН) в Фонд социального страхования (далее – ФСС), начисления соответствующих пеней и штрафа в связи с выводом МИФНС о занижении налоговой базы по ЕСН в ФСС на 630 500 руб. (стоимость оказания возмездных услуг Ваньковой В.И.); доначисления ЕСН, а также начисления соответствующих пеней и штрафов в связи с включением налоговым органом в налоговую базу по ЕСН суммы 30 000 руб. (премирование специалиста Жарковой М.Е.).

В кассационной жалобе Инспекция просит состоявшиеся судебные акты отменить и дело направить на новое рассмотрение в Тринадцатый арбитражный апелляционный суд. По мнению подателя жалобы, судами не были применены: статьи 53, 70 и 78 Положения о переводном и простом векселе; статьи 128, 142, 153, 407 и 415 Гражданского кодекса Российской Федерации (далее – ГК РФ); статья 127 Конституции Российской Федерации; статьи 7–9, подпункт 3 части четвертой статьи 170 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации (далее – АПК РФ); статьи 9 и 13 Федерального конституционного закона от 28.04.1995 № 1-ФКЗ «Об арбитражных судах в Российской Федерации».

Суды также неправильно применили статьи 195, 196, 198, 199, 203, 414, 807, 815 и 818 ГК РФ; статьи 169, 171–173, 236–238, 255, 261, 270 и 325 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ).

Судами, по мнению Инспекции, нарушены нормы процессуального права и права третьих лиц (статьи 7–9, 41 и 51 АПК РФ), а также не соблюдено единообразие в толковании и применении норм материального права (пункт 22 постановления Пленума Верховного Суда Российской Федерации и Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 04.12.2000 № 33/14; постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 08.06.2010 № 17462/09 по делу № А26-5933/2008; постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 21.01.2010 № 1-П).

В отзыве третье лицо (Инспекция Федеральной налоговой службы по городу Мурманску) поддерживает доводы кассационной жалобы.

В отзыве ЗАО «Арктикшельфнефтегаз» просит состоявшиеся судебные акты оставить без изменения, а кассационную жалобу Инспекции – без удовлетворения.

В судебном заседании представители налогового органа поддержали доводы, приведенные в кассационной жалобе. Представители Общества просили обжалуемое решение и постановление судов оставить без изменения.

Законность состоявшихся судебных актов проверена в кассационном порядке.

Из материалов дела следует, что по итогам рассмотрения материалов выездной налоговой проверки и представленных Обществом возражений Инспекция приняла решение от 27.11.2009 № 16 о привлечении ЗАО «Арктикшельфнефтегаз» к ответственности за совершение выявленных в ходе выездной налоговой проверки правонарушений, имевших место в проверяемые налоговые периоды.

С учетом изменений, внесенных решением Управления Федеральной налоговой службы по Мурманской области от 29.01.2010 № 52, оспоренным решением МИФНС Обществу доначислено 99 555 416 руб. налогов, а также начислены соответствующие суммы пеней. Заявитель также привлечен к налоговой ответственности в виде штрафов в общем размере 19 911 083 руб.

1. Обществу вменяется нарушение требований статьи 247, пункта 1 статьи 248 и пункта 18 статьи 250 НК РФ, выразившееся в занижении на 623 935 000 руб. налоговой базы по налогу на прибыль в результате неотражения кредиторской задолженности по вексельным займам в составе внереализационных доходов (пункт 2.2.3.1 решения); нарушение статьи 247, пункта 1 статьи 252 и подпункта 2 пункта 1 статьи 265 НК РФ, выразившееся в занижении на 47 458 524 руб. 10 коп. налоговой базы по налогу на прибыль в результате включения в состав внереализационных расходов процентов, выплаченных по договорам новации вексельных займов (пункт 2.2.4.1 того решения); завышение убытка на 30 833 643 руб. за 2007 год и на 232 244 122 руб. 75 коп. за 2008 год в результате неправомерного включения в состав внереализационных расходов процентов, выплаченных по договорам новации вексельных займов, и (как следствие) – неуплата 97 995 782 руб. налога на прибыль за 2007 год.

Налоговый орган посчитал договоры новации Общества с открытыми акционерными обществами «Промышленные Инвестиции» и «Негуснефть» (далее – ОАО «Промышленные Инвестиции» и ОАО «Негуснефть») и компанией «Блумфилд Ворлдвайд Лимитед» (статья 170 ГК РФ) незаключенными и не порождающими правовых последствий, в силу чего у заявителя отсутствовали основания для отнесения во внереализационные расходы процентов по указанным договорам.

Инспекция в рамках налоговой проверки также установила, что в 2007 и в 2008 годах истек срок исковой давности по векселям Общества, выданным, соответственно, в 2003 и 2004 годах по договорам займа. Поскольку задолженность по этим векселям на дату истечения срока исковой давности заявителем не погашена, то в силу пункта 18 статьи 250 НК РФ эта кредиторская задолженность подлежала включению в состав внереализационных доходов при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль за 2007 и 2008 годы. Неисполнение налогоплательщиком данной обязанности повлекло завышение убытков в 2007 и 2008 годах.

Из материалов дела следует, что Общество (заемщик) и ОАО «Промышленные инвестиции» (заимодавец) в 2003 и 2004 годах заключили ряд договоров вексельного займа, по которым заимодавец обязался перечислить заемщику денежную сумму в размере, установленном в этих договорах, а заемщик в порядке статьи 815 ГК РФ – выдать заимодавцу собственные простые векселя. Днем предоставления займа считается дата платежного поручения заимодавца о списании денежных средств с его счета в счет предоставления указанного займа заемщику, подтвержденная отметкой обслуживающего банка об исполнении операции. Из договоров вексельных займов следует, что цена сделок равна номинальной стоимости векселей.

По актам приема-передачи векселя ЗАО «Артикшельфнефтегаз» на сумму, определенную договорами вексельного займа, были переданы ОАО «Промышленные инвестиции», которое перечислило на счет заемщика 365 822 000 руб. в 2003 году и 196 948 000 руб. в 2004 году (всего – 562 770 000 руб.).

Общество (заемщик) в 2003 году также заключило договоры вексельного займа с обществом с ограниченной ответственностью «Баррель-Профи» (далее – ООО «Баррель-Профи», заимодавец), которое перечислило 61 165 000 руб. по этим договорам на счет заемщика в обмен на его векселя (№ 0015-0028).

Позднее ОАО «Промышленные инвестиции» заключило с ОАО «Негуснефть» следующие договоры купли-продажи векселей ЗАО «Артикшельфнефтегаз»:

- От 01.04.2007 на сумму 61 152 800 руб., на основании которого ОАО «Промышленные инвестиции» передало ОАО «Негуснефть» векселя

Общества (№ 0015-0028), а ОАО «Негуснефть» перечислило на счет ОАО «Промышленные инвестиции» денежные средства в указанном размере. Вместе с тем, как указал суд первой инстанции, договор между ООО «Баррель-Профи» и ООО «Промышленные инвестиции» о продаже векселей Общества (№ 0015-0028) суду не представлен.

- От 21.05.2007 на сумму 46 631 200 руб., на основании которого ОАО «Промышленные инвестиции» передало ОАО «Негуснефть» векселя Общества (№ 0030-0041), а ОАО «Негуснефть» – перечислило на счет ОАО «Промышленные инвестиции» денежные средства в указанном размере.

До истечения срока исковой давности взыскания вексельной задолженности ЗАО «Арктикшельфнефтегаз» и ОАО «Промышленные инвестиции» 01.07.2007 заключили договор новации первоначального обязательства заявителя в оставшейся сумме вексельной задолженности – в новое обязательство, в соответствии с которым вексельное обязательство прекращается, а на указанную сумму задолженности заключается новое заемное обязательство. Одновременно соответствующие векселя на эту сумму возвращаются заемщику, который после получения их на основании акта данные векселя уничтожил. По новому договору займа срок возврата названной суммы задолженности Общества перед ОАО «Промышленные инвестиции» определен моментом востребования.

До истечения срока исковой давности по взысканию вексельного займа ОАО «Негуснефть» 01.04.2007 предъявило ЗАО «Арктикшельфнефтегаз» требование о погашении векселей (№ 0015-0028) на сумму 61 152 800 руб.

До истечения срока исковой давности по названным векселям Общество и ОАО «Негуснефть» 02.04.2007 заключили договор о новации первоначального вексельного обязательства заемщика в сумме 61 165 000 руб. – в новое заемное обязательство с начислением пяти процентов и сроком возврата «до востребования». Векселя (№ 0015-0028) возвращены Обществу и уничтожены им по акту.

Кроме того, ОАО «Негуснефть» 22.05.2007 предъявило заемщику требование о погашении 43 640 000 руб. по векселям (№ 0030-0041). Стороны 25.05.2007 заключили договор новации первоначального вексельного обязательства на 43 640 000 руб. – на новое обязательство займа на эту же сумму с начислением пяти процентов и сроком возврата «до востребования». Векселя (№ 0030-0041) так же возвращены Обществу и уничтожены им по акту.

Из материалов дела следует, что еще до истечения сроков погашения векселей ОАО «Промышленные инвестиции» 29.11.2007 заключило с компанией «Блумфилд Ворлдвайд Лимитед» договор мены векселей Общества (№ 0151-0189, 0206-0208) на сумму 114 834 820 руб., а компания так же заявила ЗАО «Арктикшельфнефтегаз» требование об их погашении.

Общество в связи с невозможностью исполнения названного требования заключило с компанией «Блумфилд Ворлдвайд Лимитед» договор новации, согласно которому вексельная задолженность в указанном размере определена как заемное обязательство. Из содержания данного договора следует, что обязательства ЗАО «Арктикшельфнефтегаз» по вексельным займам в указанной сумме прекращаются, сумма задолженности по вексельным обязательствам считается суммой займа, переданной компанией Обществу. Срок возврата нового займа определен моментом востребования его кредитором. Условиями нового договора предусмотрено начисление пяти процентов по займу с даты его заключения, которые подлежат выплате по истечении срока займа. Векселя на суммы указанного займа возвращены ЗАО «Арктикшельфнефтегаз» и уничтожены последним по акту.

Согласно статье 815 ГК РФ в случаях, когда в соответствии с соглашением сторон заемщиком выдан вексель, удостоверяющий ничем не обусловленное обязательство векселедателя (простой вексель) либо иного указанного в векселе плательщика (переводной вексель) выплатить по наступлении предусмотренного векселем срока полученные займы денежные суммы, отношения сторон по векселю регулируются законом о переводном и простом векселе. С момента выдачи векселя правила настоящего параграфа могут применяться к этим отношениям постольку, поскольку они не противоречат закону о переводном и простом векселе.

Две судебные инстанции установили, что Общество в рамках вексельных обязательств использовало собственные векселя, удостоверяющие ничем не обусловленное обязательство векселедателя выплатить при наступлении предусмотренного векселем срока полученные займы денежные суммы, как часть долгового обязательства по договору вексельного займа.

Суды также установили, что до истечения срока исковой давности по взысканию займа по векселям кредиторы заявили требование к заемщику об их оплате. ЗАО «Арктикшельфнефтегаз» признало наличие заявленной кредиторами вексельной задолженности в полном объеме, но в связи с невозможностью исполнения обязательств по ним в указанные в заявлениях кредиторов сроки просило продлить срок возврата денежных средств путем замены вексельного обязательства на заемное с соблюдением положений о новации. Такие договоры с новым заемным обязательством между ЗАО «Арктикшельфнефтегаз» и его кредиторами заключены, как указано выше, с иным сроком и порядком исполнения первоначального обязательства.

На основании данных обстоятельств судами сделан вывод о том, что сроки исковой давности по изначальным договорам вексельного займа прервались, соответственно, в те даты, когда должник (заявитель) их признал и заключил договоры с ОАО «Промышленные инвестиции», ОАО «Негуснефть» и компанией «Блумфилд Ворлдвайд Лимитед», поименованные сторонами как договоры новации. В силу вышеназванных причин сроки давности по заемным обязательствам, вытекающим из спорных договоров вексельного займа, не истекли в соответствующие даты 2007 и 2008 годов, а потому у Общества отсутствует обязанность восстановить спорные суммы задолженности в качестве внебюджетного дохода в целях налогового учета.

Кассационная инстанция находит правильными такие выводы судов и не усматривает оснований для иной оценки обстоятельств по спорному эпизоду, установленных двумя судебными инстанциями и подтвержденных материалами дела и нормами материального права.

Довод Инспекции о том, что договоры новации таковыми не являются, а потому не могут считаться заключенными, в силу чего сохраняют свое действие ранее подписанные договоры вексельного займа, не принимается кассационной инстанцией в силу следующих причин.

Установив, что изменение сроков и порядка погашения задолженности не означает изменения способа исполнения обязательства, суды вместе с тем правильно указали, что оспариваемые МИФНС договоры новации фактически являются договорами займа, заключенными взамен ранее состоявшихся договоров вексельного займа. При этом данный способ изменения обязательств должника перед кредиторами при обоюдном согласии сторон не противоречит гражданскому законодательству Российской Федерации. Как видно из материалов дела, в том числе из кассационной жалобы, налоговый орган не приводит никаких доводов в опровержение названного вывода судов. Более того, в данном случае

никаких ограничений в целях обложения налогом на прибыль не содержит и законодательство Российской Федерации о налогах и сборах.

С учетом этого обоснованной является позиция судов, признавших в спорной ситуации отсутствие у налогового органа правовых оснований для признания задолженности ЗАО «Арктикшельфнефтегаз» (первоначально вексельной, а позднее – заемной) перед кредиторами в качестве внереализационного дохода в целях обложения налогом на прибыль (пункт 18 статьи 250 НК РФ).

Не принимается кассационной инстанцией также довод Инспекции о том, что возврат кредиторами векселей в связи с оформлением обязательств заявителя перед ними в виде займа долговых обязательств и соответствующее этому факту уничтожение Обществом возвращенных займодавцами векселей фактически свидетельствует о прощении кредиторами вексельного долга в силу особой правовой природы векселя.

Как правильно указывает сам налоговый орган, вексель является ценной бумагой. Более того, согласно нормам гражданского законодательства, как объект имущественных отношений – вексель является собственностью Общества, в силу чего оно вправе распоряжаться им по собственному усмотрению, в том числе уничтожить. В данном случае векселя именно на соответствующие суммы займов, предоставленных вексельными кредиторами, были ими возвращены Обществу и уничтожены последним. Следовательно, факт уничтожения заявителем возвращенных кредиторами векселей в связи с оформлением вексельной задолженности в заемные долговые обязательства свидетельствует не о «прощении долга по вексельным обязательствам», а о сохранении долговых обязательств ЗАО «Арктикшельфнефтегаз» перед кредиторами в оформленных новыми договорами займа обязательствах. Как установили суды, в любом случае у Общества имеется задолженность перед кредиторами в спорных суммах, никаким образом не учитываемая налоговым органом в спорных правоотношениях.

Более того, исследуя договоры с заемным обязательством, заключенные Обществом с кредиторами, суды установили, что условиями названных договоров предусмотрено: изменение сроков погашения задолженности по договору с ОАО «Промышленные инвестиции»; в другом случае – переход права требования иному кредитору так же с изменением сроков погашения задолженности по договорам с ОАО «Негуснефть» и компанией «Блумфилд Ворлдвайд Лимитед». Кроме того, новое обязательство дополнено условием о выплате процентов в порядке, предусмотренном пунктами 1 и 2 статьи 809 ГК РФ.

Довод налогового органа о том, что суды неправомочно применили положения исковой давности, установленные статьей 198 ГК РФ к вексельным обязательствам, не принимается кассационной инстанцией как не основанный на выводах, содержащихся в оспариваемых судебных актах. В этой части выводы судов не противоречат и позиции Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации, изложенной в постановлении от 08.06.2010 № 17462/09.

Подпунктом 2 пункта 1 статьи 265 НК РФ предусмотрено, что в состав внереализационных расходов, не связанных с производством и реализацией, включаются обоснованные затраты на осуществление деятельности, непосредственно не связанной с производством и (или) реализацией. К таким расходам относятся в частности, расходы в виде процентов по долговым обязательствам любого вида, в том числе процентов, начисленных по ценным бумагам и иным обязательствам, выпущенным (эмитированным) налогоплательщиком с учетом особенностей, предусмотренных [статьей 269](#) НК РФ.

В соответствии с **пунктом 1 статьи 269 НК РФ** под долговыми обязательствами понимаются кредиты, товарные и коммерческие кредиты, займы, банковские вклады, банковские счета или иные заимствования независимо от формы их оформления. При этом расходом признаются проценты, начисленные по долговому обязательству любого вида при условии, что размер начисленных налогоплательщиком по долговому обязательству процентов существенно не отклоняется от среднего уровня процентов, взимаемых по долговым обязательствам, выданным в том же квартале (месяце – для налогоплательщиков, перешедших на исчисление ежемесячных авансовых платежей исходя из фактически полученной прибыли) на сопоставимых условиях.

Таким образом, налогоплательщик вправе включить во внереализационные расходы расходы в виде процентов по долговым обязательствам любого вида.

Суды также установили, что в силу заключенных с ОАО «Негуснефть», ОАО «Промышленные инвестиции» и компанией «Блумфилд Ворлдвайд Лимитед» договоров у Общества имеются долговые (заемные) обязательства, с которыми связана обязанность выплаты процентов указанным кредиторам. Поэтому исчисленные по названным договорным обязательствам проценты в сумме 47 458 524 руб. 10 коп. обоснованно отражены ЗАО «Арктикшельфнефтегаз» в составе внереализационных расходов, уменьшающих облагаемую налогом на прибыль в спорные налоговые периоды.

С учетом вышеизложенного кассационная инстанция считает законными принятые судебные акты, установившие отсутствие у налогового органа правовых оснований для учета кредиторской задолженности в сумме 623 935 000 руб. в составе внереализационных доходов в целях обложения налогом на прибыль за 2007 и 2008 годы и уменьшения внереализационных расходов на 47 458 524 руб. 10 коп. (проценты за пользование заемными средствами по долговым заемным обязательствам), а также для доначисления в связи с этим соответствующих сумм налога на прибыль, пеней и штрафов. В силу изложенного законными являются судебные акты и в части признания необоснованным вывода Инспекции о завышении Обществом убытков на 30 833 643 руб. за 2007 год и на 232 244 122 руб. 75 коп. за 2008 год.

В связи с этим кассационная инстанция не усматривает оснований для отмены решения и постановления судов по обжалуемому эпизоду и отклоняет жалобу налогового органа.

2. Обществу также вменяется Инспекцией (неправомерное в нарушение требований статей 171, 172 и пункта 3 статьи 173 НК РФ) включение в налоговую декларацию по НДС за II квартал 2008 года в составе налоговых вычетов 1 543 624 руб. 55 коп. НДС, уплаченного в декабре 2003 года и апреле 2004 года по счетам-фактурам за работы, связанные со строительством скважины № 4.

Налоговый орган ссылается на то, что трехгодичный срок для применения вычета по НДС по спорным счетам-фактурам истек в декабре 2006 года и апреле 2007 года.

Две судебные инстанции, проанализировав обстоятельства дела и удовлетворяя требования Общества по этому эпизоду, установили следующее. Заявление о налоговых вычетах, право на применение которых по существу Инспекцией не оспаривается, было подано заявителем в пределах срока, установленного пунктом 2 статьи 173 НК РФ, и потому не может являться основанием для отказа ЗАО «Арктикшельфнефтегаз» в возмещении соответствующей суммы налога. Судами также установлено, что спорные суммы налоговых вычетов в иные налоговые периоды Обществом не заявлялись и не могли быть заявлены в силу действовавшего тогда законодательства. Данные

выводы судов являются правильными и подтвержденными имеющимися в деле материалами и нормами материального права.

Из материалов дела следует, что ЗАО «Арктикшельфнефтегаз» и открытое акционерное общество «Арктические морские инженерно-геологические экспедиции» (далее – ОАО «АМИГЭ») заключили договор подряда от 17.11.2003 № 340Д, согласно которому ОАО «АМИГЭ» производит морские инженерные изыскания для постановки СПБУ типа «Мурманская» на точки бурения нефтегазопроисловых скважин, в том числе и спорной скважины № 4 на площади месторождения «Медынское-море». Стоимость морских инженерных изысканий для постановки СПБУ типа «Мурманская» на точку бурения поисковой скважины № 4 на площади месторождения «Медынское-море» составила 9 445 081 руб. (в том числе 1 543 624 руб. 55 коп. НДС).

Результаты выполненных ОАО «АМИГЭ» работ приняты сторонами по актам от 27.11.2003 и от 29.03.2004, подписанным уполномоченными представителями. Однако акт выполненных работ по завершению строительства скважины № 4 был подписан сторонами только 29.12.2007.

Выставленные ОАО «АМИГЭ» счета-фактуры с выделенными суммами НДС от 20.11.2003 № 90 и от 29.03.2004 № 28 зарегистрированы Обществом в журнале учета полученных счетов-фактур за 2003 год и 2004 год и не были учтены в книгах покупок за соответствующие периоды 2003 и 2004. Оплата указанных счетов-фактур произведена ЗАО «Арктикшельфнефтегаз» платежными поручениями от 01.12.2003 № 152 и от 06.04.2004 № 51, а зарегистрированы они были в книге покупок только во втором квартале 2008 года.

Позднее на основании заключения экспертизы промышленной безопасности от 20.03.2008 № ЭБ-813/08, акта от 10.04.2008 и приказа генерального директора Общества от 14.04.2008 № 3/1 разведочная скважина № 4 на площади месторождения «Медынское-море» была ликвидирована как выполнившая задачи, предусмотренные проектом на строительство скважины, а также в связи с невозможностью ее эксплуатации и использования в иных целях.

В декларации по НДС за II квартал 2008 года ЗАО «Арктикшельфнефтегаз» включило в состав налоговых вычетов 1 543 624 руб. 55 коп. НДС по счетам-фактурам от 20.11.2003 № 90 и от 29.03.2004 № 28, относящегося к строительству поисковой скважины № 4.

Согласно абзацу 1 пункта 6 статьи 171 НК РФ вычетам подлежат суммы налога, предъявленные налогоплательщику подрядными организациями (заказчиками-застройщиками) при проведении ими капитального строительства, сборке (монтаже) основных средств, суммы налога, предъявленные налогоплательщику по товарам (работам, услугам), приобретенным им для выполнения строительно-монтажных работ, и суммы налога, предъявленные налогоплательщику при приобретении им объектов незавершенного капитального строительства.

Абзацем первым пункта 5 статьи 172 НК РФ (в редакции, действовавшей до 01.01.2006) предусматривалось, что вычеты сумм налога, указанных в абзаце первом пункта 6 статьи 171 НК РФ, производятся по мере постановки на учет соответствующих объектов завершенного капитального строительства с момента, указанного в абзаце втором пункта 2 статьи 259 НК РФ.

Следовательно, обоснованным является вывод судов о том, что в 2003 и 2004 годах у Общества отсутствовало право на предъявление к вычету сумм НДС, уплаченных подрядчику в составе стоимости выполненных работ по строительству поисковой скважины № 4.

Суды также правильно пришли к мнению о том, что в спорном периоде (второй квартал 2008 года) подлежали применению положения пункта 5 статьи

172 НК РФ (в редакции Федерального закона от 22.07.2005 № 119-ФЗ «О внесении изменений в главу 21 части второй Налогового кодекса Российской Федерации и о признании утратившими силу отдельных положений актов законодательства Российской Федерации о налогах и сборах», введенного в действие с 01.01.2006; далее – Закон № 119-ФЗ).

Пунктом 1 статьи 3 Закона № 119-ФЗ установлено, что суммы налога на добавленную стоимость, предъявленные налогоплательщику подрядными организациями (заказчиками-застройщиками) и уплаченные им при проведении капитального строительства, которые не были приняты к вычету до 1 января 2005 года, подлежат вычету по мере постановки на учет соответствующих объектов завершеного капитального строительства, используемых для осуществления операций, признаваемых объектами налогообложения, или вычету при реализации объекта незавершеного капитального строительства в порядке, установленном главой 21 Налогового кодекса Российской Федерации.

Таким образом, право на предъявление в общем порядке к вычету спорных сумм НДС, уплаченных подрядчику за работы по бурению скважины на новом месторождении, возникло у Общества только с 2006 года. Однако условием такого вычета была либо постановка на учет скважины в качестве объекта основных средств или реализация объекта незавершеного капитального строительства, либо с учетом специального порядка учета расходов на освоение природных ресурсов, в том числе связанных со строительством (бурением) скважин, – ликвидация скважины (перевод расходов по ее созданию из категории капитальных вложений в категорию расходов на освоение природных ресурсов).

Согласно Временному положению об этапах и стадиях геологоразведочных работ на нефть и газ, утвержденному приказом Министерства природных ресурсов Российской Федерации от 07.02.2001 № 126, работы по бурению поисковых скважин на новых месторождениях или поисково-оценочных, разведочных на открытых месторождениях (залежах) являются геологоразведочными работами.

Поскольку указанные работы приобретаются налогоплательщиком с целью получения геологической информации, необходимой для освоения отведенного участка недр и добычи на нем нефти, реализация которой подлежит налогообложению налогом на добавленную стоимость, то сумма налога, предъявленная налогоплательщику по выполненным геологоразведочным работам, подлежит вычету в общеустановленном порядке, в том числе и в случае, когда после завершения геологоразведочных работ не создается имущества (объекта основных средств), так как указанные выше скважины признаются непродуктивными и подлежат ликвидации.

Таким образом, работы по строительству и ликвидации непродуктивных скважин – необходимая составляющая освоения природных ресурсов, поэтому их выполнение относится к операциям, признаваемым в соответствии с [главой 21](#) Налогового кодекса Российской Федерации объектом обложения НДС.

Этот вывод соответствует правовой позиции Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации, приведенной в [постановлении](#) от 28.04.2009 № 17070/08, согласно которым НДС, уплаченный налогоплательщиком в составе расходов на бурение и испытание разведочной скважины, которая впоследствии была признана непродуктивной и ликвидирована, может быть принят налогоплательщиком к вычету.

Суды установили, что налогоплательщик обладал правом на пользование недрами с целью геологического изучения; геологические исследования и испытания, бурение разведочной скважины, а также последующая ее ликвидация были необходимыми условиями разработки месторождения; строительство

скважины проводилось с целью получения геологической информации, необходимой для освоения отведенного участка недр и добычи на нем нефти. При этом налоговый орган не оспаривал, что строительство скважины осуществлялось налогоплательщиком в связи с освоением природных ресурсов. Оплата (в том числе с НДС) работы подрядчиков Обществом подтверждена и не оспаривается Инспекцией. Недостатки по счетам-фактурам налоговым органом не выявлены. Факты строительства спорной скважины № 4 и нахождения ее на балансе ЗАО «Арктикшельфнефтегаз», а также последующего ее демонтажа и ликвидации подтверждаются надлежащими документами соответствующей структуры Госгортехнадзора.

На основании этого суды сделали обоснованный вывод о том, что расходы по бурению поисковых скважин в связи с их ликвидацией (что имеет место в отношении спорной поисковой скважины № 4) являются расходами на освоение природных ресурсов.

В указанных обстоятельствах (ликвидация в 2008 году в установленном законодательством порядке поисковой скважины № 4; наличие у Общества права на применение налоговых вычетов, не оспариваемое Инспекцией, которое не было реализовано ранее установленного налоговым законодательством срока; такое право законодательно возникло с 2006 года) суды правильно указали, что именно при с фактом оформления акта от 10.04.2008 о ликвидации спорной скважины ЗАО «Арктикшельфнефтегаз» вправе было применить спорные налоговые вычеты по НДС. Ранее до даты названного обстоятельства, на что также правильно указали суды, у Общества отсутствовали основания для применения налоговых вычетов по НДС по данному эпизоду.

Ввиду изложенного суды двух первых инстанций законно и обоснованно в обжалуемых судебных актах признали недействительным решение налогового органа по данному эпизоду, а потому жалоба Инспекции в этой части отклоняется кассационной инстанцией.

3. ЗАО «Арктикшельфнефтегаз» вменяется нарушение требований статей 236, 237 и пункта 3 статьи 238 НК РФ в виде невключения в налоговую базу по ЕСН (в части суммы налога, подлежащей зачислению в ФСС РФ) выплаченной физическому лицу Ваньковой В.И. суммы вознаграждения по договору, который, по мнению налогового органа, является трудовым.

Из материалов дела следует, что Общество заключало с Ваньковой В.И. в 2007–2008 годах договоры, согласно которым последняя (исполнитель) обязалась оказать данной организации (заказчику) ряд услуг, в том числе по составлению и представлению в уполномоченные органы бухгалтерской и налоговой отчетности, а Общество – оплачивать ежемесячно стоимость оказанных услуг на основании подписания соответствующего акта приема-передачи услуг.

Согласно пункту 1 статьи 779 ГК РФ по договору возмездного оказания услуг исполнитель обязуется по заданию заказчика оказать услуги (совершить определенные действия или осуществить определенную деятельность), а заказчик обязуется оплатить эти услуги.

Проанализировав заключенные договоры на соответствие их статьям 18, 39, 42, 57, 58, 77, 80 и 96 Трудового кодекса Российской Федерации (далее – ТК РФ), суды пришли к выводу о том, что спорные договоры с указанным физическим лицом являются гражданско-правовыми и не могут быть отнесены к трудовым: отсутствует личное заявление и приказ о приеме Ваньковой В.И. на работу, равно как и соответствующая запись в ее трудовой книжке; указанный специалист не подчинялась правилам внутреннего трудового распорядка; оплата установлена ей в твердой сумме – без учета норм статьи 327 ТК РФ и государственных гарантий и компенсаций для лиц, работающих и проживающих в районах Крайнего Севера и

приравненных к ним местностях согласно Федеральному закону от 19.02.1993 № 4520-1 «О государственных гарантиях и компенсациях для лиц, работающих и проживающих в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях».

Более того, суды установили, что для Общества по спорным договорам определяющим являлся результат работы, а не процесс ее выполнения.

В соответствии с пунктом 3 статьи 238 НК РФ вознаграждения, выплачиваемые физическим лицам по договорам гражданско-правового характера, регулируемым нормами Гражданского кодекса Российской Федерации, не включаются в налоговую базу в части суммы налога, подлежащей уплате в ФСС РФ.

Налоговый орган, как констатировали суды в обжалуемых судебных актах, не представил согласно статье 65 АПК РФ доказательств наличия трудовых отношений Общества и Ваньковой В.И., как не опроверг и указанные выше обстоятельства, подтвержденные имеющимися в деле материалами. В силу этого вывод Инспекции о необоснованном неключении ЗАО «Арктикшельфнефтегаз» в облагаемую ЕСН базу (в части сумм налога, подлежащих уплате в ФСС РФ) выплаченного Ваньковой В.И. по гражданско-правовым договорам вознаграждения в сумме 630 500 руб. правомерно признан судами неправильным.

Оснований для отмены обжалуемых судебных актов по данному эпизоду кассационная инстанция не усматривает.

4. ЗАО «Арктикшельфнефтегаз» Инспекцией вменяется неправомерное занижение на 30 000 руб. налоговой базы по ЕСН по эпизоду премирования Жарковой М.Е.

В 2008 году на основании приказа от 17.04.2008 № 3 за особые достижения в выполнении основных технико-экономических показателей, значимых поручений руководства, а также за выполнение работником своих должностных обязанностей ЗАО «Арктикшельфнефтегаз» выплатило своей сотруднице Жарковой М.Е. денежную премию в размере 30 000 руб.

В соответствии с пунктом 1 статьи 236 НК РФ объектом налогообложения ЕСН для налогоплательщиков-организаций признаются выплаты и иные вознаграждения, начисляемые в пользу физических лиц по трудовым, гражданско-правовым договорам, предметом которых является выполнение работ, оказание услуг (за исключением вознаграждений, выплачиваемых индивидуальным предпринимателям), а также по авторским договорам.

Пунктом 3 статьи 236 НК РФ предусмотрено, что указанные в пункте 1 этой же статьи выплаты и вознаграждения (вне зависимости от формы, в которой они производятся) не признаются объектом налогообложения, если у налогоплательщиков-организаций такие выплаты не отнесены к расходам, уменьшающим налоговую базу по налогу на прибыль организаций в текущем отчетном (налоговом) периоде.

Выплатами, уменьшающими или не уменьшающими налоговую базу по налогу на прибыль организаций, признаются выплаты, поименованные в главе 25 Налогового кодекса Российской Федерации, в том числе установленные статьей 255 НК РФ расходы налогоплательщика на оплату труда, предусмотренные нормами законодательства Российской Федерации, трудовыми договорами (контрактами) и (или) коллективными договорами.

Удовлетворяя заявленные требования Общества, суды указали на то, что налоговым органом в нарушение части первой статьи 65 АПК РФ не было представлено доказательств того, что расходы заявителя по выплате премии Жарковой М.Е. в размере 30 000 руб. были отнесены к расходам, уменьшающим налоговую базу по налогу на прибыль.

Кассационная инстанция полагает, что данный вывод судов является ошибочным в силу следующего.

Согласно пункту 1 статьи 236 НК РФ объектом налогообложения для налогоплательщиков, указанных в абзацах втором и третьем подпункта 1 пункта 1 статьи 235 Кодекса, признаются выплаты и иные вознаграждения, начисляемые налогоплательщиками в пользу физических лиц по трудовым и гражданско-правовым договорам, предметом которых является выполнение работ, оказание услуг (за исключением вознаграждений, выплачиваемых лицам, указанным в подпункте 2 пункта 1 статьи 235 Кодекса), а также по авторским договорам.

При этом пунктом 3 статьи 236 НК РФ установлено, что указанные в пункте 1 названной статьи выплаты и вознаграждения (вне зависимости от формы, в которой они производятся) не признаются объектом налогообложения, если у налогоплательщиков-организаций такие выплаты не отнесены к расходам, уменьшающим налоговую базу по налогу на прибыль организаций в текущем отчетном (налоговом) периоде.

В пункте 3 информационного письма Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 14.03.2006 № 106 «Обзор практики рассмотрения арбитражными судами дел, связанных с взысканием единого социального налога» разъяснено, что пункт 3 статьи 236 НК РФ не предоставляет налогоплательщику права выбора, по какому налогу (единому социальному налогу или налогу на прибыль) уменьшать налоговую базу на сумму соответствующих выплат. Если конкретный вид выплат отнесен нормами главы 25 Налогового кодекса Российской Федерации к расходам, уменьшающим налогооблагаемую прибыль, в том числе к расходам на оплату труда, предусмотренным пунктом 2 статьи 255 НК РФ, налогоплательщик не имеет права исключать суммы таких расходов из налоговой базы по единому социальному налогу независимо от того, за счет каких средств осуществлены такие выплаты.

В соответствии со статьей 255 НК РФ в расходы налогоплательщика на оплату труда включаются любые начисления работникам в денежной и (или) натуральной формах, стимулирующие начисления и надбавки, компенсационные начисления, связанные с режимом работы или условиями труда, премии и единовременные поощрительные начисления, расходы, связанные с содержанием этих работников, предусмотренные нормами законодательства Российской Федерации, трудовыми договорами (контрактами) и (или) коллективными договорами.

Согласно пунктам 2 и 3 статьи 255 НК РФ к расходам на оплату труда относятся начисления стимулирующего характера, в том числе премии за производственные результаты, и начисления стимулирующего и (или) компенсирующего характера, связанные с режимом работы и условиями труда, а в пункте 25 этой же статьи указано, что к таким расходам относятся другие виды расходов, произведенных в пользу работников и предусмотренных трудовым договором и (или) коллективным договором.

В данном случае, как следует из материалов дела, премия выплачена работнику Жарковой М.Е. за производственные достижения и добросовестное исполнение своих должностных обязанностей – то есть расходы по выплате спорной премии в действительности являются расходами по оплате труда, которые в силу прямого указания закона подлежат отнесению к расходам на оплату труда. Следовательно, спорные расходы по выплате премии указанному физическому лицу подлежали учету в целях обложения налогом на прибыль.

Доказательств того, что спорная выплата, хотя и связанная с оплатой труда, но по предусмотренным законом основаниям не подлежала включению в состав расходов (в частности по [пункту 1 статьи 270](#) НК РФ, предусматривающей, что при

определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций не учитываются расходы в виде сумм начисленных налогоплательщиком дивидендов и других сумм прибыли после налогообложения), а потому не подлежит обложению ЕСН, Общество в материалы дела не представило и на наличие таких оснований не ссылалось ни в одном из представленных им документов. Такие доказательства отсутствуют и в материалах выездной налоговой проверки.

Поскольку суды неправильно применили нормы права и по обжалуемому эпизоду (по выплате спорной суммы премии) приняли необоснованные судебные акты, то в этой части они подлежат отмене с вынесением нового решения – об отказе Обществу в удовлетворении данного требования о необоснованном доначислении оспоренным решением Инспекции соответствующих сумм ЕСН, пеней и штрафа.

На основании изложенного, руководствуясь статьей 286 и пунктами 1 и 2 статьи 287 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, Федеральный арбитражный суд Северо-Западного округа

п о с т а н о в и л:

решение Арбитражного суда Мурманской области от 28.07.2010 и постановление Тринадцатого арбитражного апелляционного суда от 12.10.2010 по делу № А42-933/2010 отменить в части признания недействительным решения Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам по Мурманской области от 27.11.2009 № 16 по эпизоду доначисления ЕСН, начисления соответствующих сумм пеней и штрафа, связанному с выплатой премии в сумме 30 000 руб. В указанной части в удовлетворении требований ЗАО «Арктикшельфнефтегаз» отказать.

В остальной части обжалуемые судебные акты оставить без изменения.

Председательствующий

Н.А. Морозова

Судьи

М.В. Пастухова

Л.Л. Никитушкина