



# ВЫСШИЙ АРБИТРАЖНЫЙ СУД РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

---

---

## ПОСТАНОВЛЕНИЕ Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации

№ 1674/10

Москва

29 сентября 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., Бациева В.В., Валявиной Е.Ю., Вышняк Н.Г., Завьяловой Т.В., Иванниковой Н.П., Исайчева В.Н., Козловой О.А., Маковской А.А., Нешатаевой Т.Н., Першутова А.Г., Сарбаша С.В., Слесарева В.Л., Юхнея М.Ф. –

рассмотрел заявление совместного предприятия общества с ограниченной ответственностью «Сахалин-Шельф-Сервис» о пересмотре в порядке надзора решения Арбитражного суда Сахалинской области от 20.10.2008 по делу № А59-1445/08-С15, постановления Пятого арбитражного апелляционного суда от 02.03.2009 и постановления

Федерального арбитражного суда Дальневосточного округа от 22.10.2009 по тому же делу.

В заседании приняли участие представители:

от заявителя – совместного предприятия общества с ограниченной ответственностью «Сахалин-Шельф-Сервис» – Ахметшин Р.И., Кондуков П.С., Шаталов А.В.;

от Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 2 по Сахалинской области – Ивкина Т.Д., Овчар О.В., Шаронин В.Ю., Шоколова Л.В.

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

Между Российской Федерацией и компанией «Сахалин Энерджи Инвестмент Компани Лтд.» (далее – компания) 22.06.1994 было заключено Соглашение о разработке Пильтун-Астохского и Лунского месторождений нефти и газа на условиях раздела продукции (далее – соглашение «Сахалин-2»), регулирующее вопросы разведки, освоения и разработки запасов углеводородов на этих месторождениях.

В рамках реализации соглашения «Сахалин-2» компания заключила с совместным предприятием обществом с ограниченной ответственностью «Сахалин-Шельф-Сервис» (далее – общество) договор от 01.07.2003 № У-00873, в соответствии с которым общество обязалось выполнить на территории Холмского морского рыбного порта подготовительные работы, необходимые для дальнейшего предоставления производственных сооружений и оборудования береговой базы, и оказывать услуги по предоставлению этих объектов для того, чтобы подрядчики компании могли завозить трубы, материалы и оборудование на остров Сахалин.

Общество, полагая, что прибыль, полученная в связи с исполнением указанного договора, подлежит исчислению в общем порядке по правилам главы 25 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – Кодекс) с

применением установленной статьей 284 Кодекса налоговой ставки в размере 24 процентов, отдельно налоговую базу для расчета размера этой прибыли не определяло.

Межрайонная инспекция Федеральной налоговой службы № 2 по Сахалинской области (далее – инспекция), установив при проведении выездной налоговой проверки деятельности общества за 2004 – 2006 годы данное обстоятельство, расчетным методом определила размер прибыли, полученной им от выполнения работ по договору, заключенному с компанией, и, применив налоговую ставку 32 процента, исчислила 76 939 587 рублей налога на прибыль, отразив это в решении от 30.04.2008 № 10-В (далее – решение инспекции). По мнению инспекции, необходимость применения в отношении указанных доходов ставки в размере 32 процентов – ставки, которая была установлена на 01.01.1994 Законом Российской Федерации от 27.12.1991 № 2116-1 «О налоге на прибыль предприятий и организаций» (далее – Закон о налоге на прибыль), – следует из определяющих режим налогообложения условий соглашения «Сахалин-2», которые распространяют свое действие как на компанию, так и на привлекаемых ею подрядчиков.

Управление Федеральной налоговой службы по Сахалинской области (далее – управление) по итогам рассмотрения апелляционной жалобы общества решением от 16.06.2008 № 0088 изменило резолютивную часть решения инспекции, уменьшив на 57 512 690 рублей налог на прибыль (на сумму налога, излишне исчисленного обществом по ставке 24 процента).

Общество обратилось в Арбитражный суд Сахалинской области с заявлением о признании недействительным упомянутого решения инспекции. С учетом названных результатов рассмотрения управлением апелляционной жалобы на решение инспекции общество просило признать его недействительным по ряду эпизодов, в том числе в части доначисления 76 939 587 рублей налога на прибыль с доходов, полученных от

выполнения работ по соглашению «Сахалин-2», уменьшения на 57 512 690 рублей налога на прибыль, начисления соответствующих сумм пеней и штрафа, установленного пунктом 1 статьи 122 Кодекса.

К участию в деле в качестве третьих лиц, не заявляющих самостоятельных требований относительно предмета спора, привлечены управление и компания.

Решением Арбитражного суда Сахалинской области от 20.10.2008 требования общества удовлетворены частично: решение инспекции по эпизоду, касающемуся доначисления спорной суммы налога на прибыль с доходов, полученных от выполнения работ по соглашению «Сахалин-2», начисления сумм пеней и штрафа, признано недействительным.

Постановлением Пятого арбитражного апелляционного суда от 02.03.2009 решение суда первой инстанции оставлено без изменения.

Суды двух инстанций, соглашаясь с позицией инспекции о необходимости исчисления налога на прибыль с указанных доходов по налоговой ставке 32 процента, тем не менее признали решение инспекции недействительным, полагая, что она необоснованно, в отсутствие оснований, предусмотренных подпунктом 7 пункта 1 статьи 31 Кодекса, применила расчетный метод для исчисления налоговой базы по данному налогу и определения доли расходов, относящихся к работам, выполненным в рамках соглашения «Сахалин-2», в общем объеме понесенных расходов.

Федеральный арбитражный суд Дальневосточного округа, не согласившись с выводом судов первой и апелляционной инстанций о неправомерности применения инспекцией расчетного метода определения размера упомянутых расходов, постановлением от 22.10.2009 названные судебные акты по рассматриваемому эпизоду отменил и направил дело в этой части на новое рассмотрение в Арбитражный суд Сахалинской области. При этом суд кассационной инстанции поддержал позицию судов

о применении в отношении спорных доходов ставки налога на прибыль в размере 32 процентов.

При новом рассмотрении спора Арбитражный суд Сахалинской области решением от 17.02.2010 требования общества удовлетворил, признав применение инспекцией расчетного метода необоснованным.

В заявлении, поданном в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации, общество просит отменить оспариваемые судебные акты, ссылаясь на неправильное применение судами норм материального права при разрешении вопроса о подлежащей применению ставке налога на прибыль, и принять новый судебный акт о признании решения инспекции в оспариваемой части недействительным.

В отзыве на заявление инспекция просит оставить данные 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 заявление подлежит удовлетворению по следующим основаниям.

Суды, разрешая рассматриваемый эпизод спора, исходили из следующего.

В соответствии со статьей 6 соглашения «Сахалин-2» компания выполняет обязательства и реализует права самостоятельно либо при посредстве определяемых ею операторов и поставщиков финансовых, маркетинговых и инженерно-технических услуг, а также других подрядчиков, субподрядчиков и агентов.

Статьей 18 этого соглашения «Налоги и обязательные платежи» предусмотрено, что за исключением случаев, специально оговоренных в соглашении, права, обязанности и обязательства в отношении уплаты налогов и обязательных платежей, установленных для Сахалинского

проекта, определяются в дополнении 1 «Налоги и обязательные платежи» приложения Е к соглашению «Сахалин-2».

В соответствии с пунктом 3а данного дополнения компания, родственные ей организации, их подрядчики и субподрядчики (за исключением налога на прибыль) не являются плательщиками каких-либо налогов, в том числе налога на добавленную стоимость, которым облагаются товары, услуги, предоставляемые нерезидентами Российской Федерации, налогов на превышение установленного норматива фонда заработной платы, таможенных пошлин и сборов, отчислений в дорожные фонды, налогов на имущество, другие ценности и средства, а также любых других сборов и платежей, установленных в настоящее время или устанавливаемых в дальнейшем в отношении прибыли или выручки, получаемых в связи с Сахалинским проектом, относящейся к нему деятельности, а также имущества, которое приобретается в собственность в связи с проектом или арендуется у иностранных организаций в связи с ним.

Согласно пунктам 1 и 2а указанного дополнения компания, ее подрядчики и субподрядчики в отношении своих доходов от Сахалинского проекта являются плательщиками налога на прибыль в соответствии с положениями Закона о налоге на прибыль в редакции, действовавшей на 01.01.1994. При этом условия, ставки и порядок взимания налога на прибыль должны оставаться без изменения в течение всего срока действия соглашения, включая сроки его продления. Ставка налога на прибыль компании, ее подрядчиков и субподрядчиков, исчисленного в соответствии с дополнением 1, не должна превышать 32 процентов.

Суды, руководствуясь пунктом 7 статьи 2 Федерального закона от 30.12.1995 № 225-ФЗ «О соглашениях о разделе продукции» (далее – Закон о СРП) и пунктом 15 статьи 346.35 Кодекса, пришли к выводу о необходимости применения к обществу как к подрядчику компании режима налогообложения, определенного в дополнении 1 «Налоги и

обязательные платежи» приложения Е к соглашению «Сахалин-2», и, как следствие, об исчислении налога на прибыль в отношении спорных доходов по ставке 32 процента в соответствии с Законом о налоге на прибыль.

Обосновывая этот вывод, суды указали, что соглашение «Сахалин-2» было заключено до принятия Закона о СРП. В данном Законе, введившем регулирование порядка исчисления и взимания налогов в связи с исполнением соглашений о разделе продукции, была закреплена норма, ограничивающая применение Закона в отношении соглашений, заключенных до вступления его в силу. Исходя из пункта 7 статьи 2 Закона о СРП соглашения, заключенные до вступления в силу этого Закона, подлежат исполнению в соответствии с определенными в них условиями. При этом положения Закона о СРП применяются к указанным соглашениям в той мере, в какой их применение не противоречит условиям таких соглашений и не ограничивает права, приобретенные и осуществляемые инвесторами в соответствии с этими соглашениями.

В дальнейшем аналогичная норма была закреплена пунктом 15 статьи 346.35 Кодекса, согласно которому при выполнении соглашений о разделе продукции, заключенных до вступления в силу Закона о СРП, применяются условия освобождения от уплаты налогов, сборов и иных обязательных платежей, а также порядок исчисления, уплаты и возврата (возмещения) уплачиваемых налогов, сборов и иных обязательных платежей, которые предусмотрены названными соглашениями. В случае несоответствия положений налогового законодательства условиям таких соглашений применяются условия этих соглашений.

Однако суды, делая указанный вывод, не учли следующего.

До принятия Закона о СРП вопросы заключения соглашений о разделе продукции регулировались Указом Президента Российской Федерации от 24.12.1993 № 2285 «Вопросы соглашений о разделе продукции при пользовании недрами», пунктом 1 которого соглашение о

разделе продукции определялось как форма договорных отношений государства с инвестором – пользователем недр, предусматривающая раздел добытого минерального сырья между договаривающимися сторонами и заменяющая взимание налогов, сборов, пошлин, в том числе таможенных, акцизов (за исключением налога на прибыль и платежей за право на пользование недрами).

Из приведенного положения следует, что установление особого режима налогообложения при заключении соглашений о разделе продукции допускалось только в отношении инвестора. Соглашение о разделе продукции, представляя собой договор, заключаемый между государством и инвестором – пользователем недр, не может регулировать отношения лиц, не являющихся его сторонами, ни по вопросам исполнения обязательств, ни по вопросам налогообложения.

Определение соглашения о разделе продукции как договора, заключаемого между Российской Федерацией и инвестором, предметом которого является урегулирование отношений названных субъектов по вопросам поиска, разведки, добычи минерального сырья на указанном в соглашении участке недр, пользования недрами и раздела произведенной продукции, приведено и в статье 2 Закона о СРП.

Установление в отношении инвестора специального налогового режима, предусматривающего освобождение от уплаты ряда налогов, при выполнении соглашения о разделе продукции основано на том, что размер налоговой нагрузки, существующей на момент заключения соглашения, учитывается при определении его условий, в том числе при расчете прибыльной продукции, подлежащей разделу между государством и инвестором, и доли данной продукции, причитающейся инвестору. Эти условия, предопределяющие установление в отношении инвестора специального налогового режима, отсутствуют у лиц, привлекаемых инвестором для реализации соглашения (подрядчиков и субподрядчиков).

Предусмотренные пунктом 7 статьи 2 Закона о СРП и пунктом 15 статьи 346.35 Кодекса положения о сохранении в отношении соглашений о разделе продукции, заключенных до принятия Закона о СРП, установленного этими соглашениями регулирования по вопросам налогообложения подлежат применению только в отношении инвестора, поскольку только он является тем субъектом, правоотношения которого по реализации соглашения о разделе продукции охватываются предметом регулирования Закона о СРП и главы 26.4 Кодекса.

Правоотношения подрядчиков и субподрядчиков, привлекаемых инвестором для реализации этих соглашений, не регулируются Законом о СРП и главой 26.4 Кодекса в том числе и в части норм, устанавливающих указанное положение о сохранении условий налогообложения, определенных соглашениями, заключенными до вступления в силу Закона о СРП.

Следовательно, условия налогообложения лиц, привлекаемых компанией как инвестором для реализации соглашения «Сахалин-2», определяются действующим налоговым законодательством без каких-либо изъятий. Данные изъятия не могут устанавливаться соглашениями о разделе продукции как не охватываемые предметом регулирования таких соглашений. Условия налогообложения, определенные в дополнении 1 «Налоги и обязательные платежи» приложения Е к соглашению «Сахалин-2», в том числе и в части установленного пунктом 3а исключения подрядчиков и субподрядчиков из числа плательщиков каких-либо налогов (за исключением налога на прибыль), применению не подлежат.

При названных обстоятельствах общество правомерно исчислило налог на прибыль в отношении доходов, полученных в связи с исполнением заключенного с компанией договора от 01.07.2003 № У-00873 по предоставлению производственных сооружений и оборудования береговой базы, в общем порядке по правилам главы 25 Кодекса с применением налоговой ставки в размере 24 процентов.

Таким образом, обжалуемые судебные акты в силу пункта 1 части 1 статьи 304 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации подлежат отмене.

Кроме того, поскольку в период осуществления надзорного производства настоящее дело было повторно рассмотрено Арбитражным судом Сахалинской области и принятое им решение от 17.02.2010 об удовлетворении требований общества по эпизоду, связанному с доначислением налога на прибыль в отношении доходов от выполнения работ по соглашению «Сахалин-2», основывается на подходе, не соответствующем правовой позиции, выраженной в настоящем постановлении, данное решение также подлежит отмене.

Содержащееся в настоящем постановлении Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации толкование правовых норм является общеобязательным и подлежит применению при рассмотрении арбитражными судами аналогичных дел.

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 Сахалинской области от 20.10.2008 по делу № А59-1445/08-С15, постановление Пятого арбитражного апелляционного суда от 02.03.2009 и постановление Федерального арбитражного суда Дальневосточного округа от 22.10.2009 по тому же делу, а также принятое при новом рассмотрении дела решение Арбитражного суда Сахалинской области от 17.02.2010 по эпизоду, связанному с доначислением 76 939 587 рублей налога на прибыль в отношении доходов, полученных от выполнения работ по соглашению о

разделе продукции «Сахалин-2», начислением соответствующих сумм пеней и штрафа, отменить.

В указанной части решение Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 2 по Сахалинской области от 30.04.2008 № 10-В (в редакции решения Управления Федеральной налоговой службы по Сахалинской области от 16.06.2008 № 0088) признать недействительным.

В остальной части решение Арбитражного суда Сахалинской области от 20.10.2008, постановление Пятого арбитражного апелляционного суда от 02.03.2009 и постановление Федерального арбитражного суда Дальневосточного округа от 22.10.2009 оставить без изменения.

Председательствующий

А.А. Иванов