



ВЫСШИЙ АРБИТРАЖНЫЙ СУД РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ПОСТАНОВЛЕНИЕ Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации

№ 8905/10

Москва

9 марта 2011 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., Витрянского В.В., Завьяловой Т.В., Иванниковой Н.П., Козловой О.А., Маковской А.А., Никифорова С.Б., Першутова А.Г., Юхнея М.Ф. –

рассмотрел заявление открытого акционерного общества «Северсталь» о пересмотре в порядке надзора решения Арбитражного суда города Москвы от 10.03.2009 по делу № А40-93885/08-112-491, постановления Девятого арбитражного апелляционного суда от 14.12.2009 и постановления Федерального арбитражного суда Московского округа от 31.03.2010 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 «Северсталь» – Голощапов А.Д., Муравьев Б.В.;

от Межрегиональной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам № 5 – Званков В.В., Овчар О.В., Хусаинова А.А., Шаржукова Л.В., Юдин С.В.

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

Открытое акционерное общество «Северсталь» (далее – общество) обратилось в Арбитражный суд города Москвы с заявлением о признании недействительным решения Межрегиональной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам № 5 (далее – инспекция) от 06.11.2008 № 56-13-26/09-07 о привлечении общества к налоговой ответственности (далее – решение инспекции), принятого по результатам выездной налоговой проверки за 2005 – 2006 годы.

Решением Арбитражного суда города Москвы от 10.03.2009 требования общества удовлетворены частично. Решение инспекции признано недействительным за исключением пункта 1.7, на основании которого обществу доначислены 209 390 982 рубля налога на прибыль, начислены соответствующие суммы пеней и штрафа согласно пункту 1 статьи 122 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – Налоговый кодекс, Кодекс).

Постановлением Девятого арбитражного апелляционного суда от 08.06.2009 решение суда первой инстанции отменено в части признания недействительным решения инспекции по эпизодам, касающимся доначисления 34 812 602 рублей налога на прибыль и 81 701 227 рублей налога на добавленную стоимость (пункты 1.6, 2.4 решения инспекции). В этой части обществу в удовлетворении требований отказано. В остальной части решение суда первой инстанции оставлено без изменения.

Федеральный арбитражный суд Московского округа постановлением от 24.08.2009 судебный акт апелляционной инстанции в части отказа в удовлетворении требований о признании недействительным решения инспекции по эпизодам, изложенным в пунктах 1.6, 1.7, 2.4, отменил. В части признания недействительным решения инспекции о доначислении налога на добавленную стоимость (пункт 2.4) оставлено в силе решение Арбитражного суда города Москвы. По эпизодам, касающимся доначисления 244 203 585 рублей налога на прибыль (пункты 1.6, 1.7 решения инспекции), дело направлено на новое рассмотрение в суд апелляционной инстанции. В остальной части судебные акты оставлены без изменения.

При новом рассмотрении дела Девятый арбитражный апелляционный суд постановлением от 14.12.2009 решение суда первой инстанции о признании недействительным решения инспекции о доначислении налога на прибыль по пункту 1.6 вновь отменил и отказал в этой части в удовлетворении требований общества. В части, касающейся пункта 1.7 оспариваемого решения инспекции, решение суда первой инстанции оставлено без изменения.

Федеральный арбитражный суд Московского округа постановлением от 31.03.2010 постановление суда апелляционной инстанции от 14.12.2009 оставил без изменения.

В заявлении, поданном в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации, о пересмотре в порядке надзора решения суда первой инстанции и постановлений судов апелляционной инстанции от 14.12.2009 и кассационной инстанции от 31.03.2010 общество, ссылаясь на нарушение судами единообразия в толковании и применении норм материального и процессуального права, просит отменить оспариваемые судебные акты в части отказа в признании недействительным пункта 1.7 решения инспекции о доначислении 209 390 982 рублей налога на прибыль, начисления соответствующих пеней и штрафа, удовлетворив его

требование по этому эпизоду, а по пункту 1.6 – оставить без изменения решение Арбитражного суда города Москвы.

В отзыве на заявление инспекция просит оставить обжалуемые 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 ввиду следующего.

Основанием доначисления 209 390 982 рублей налога на прибыль за 2005 и 2006 годы послужили выводы инспекции о нарушении обществом требований пункта 2 статьи 318 и статьи 319 Налогового кодекса, повлекшем завышение размера прямых расходов, относящихся к произведенной и реализованной продукции и подлежавших учету в указанных налоговых периодах (пункт 1.7 решения инспекции).

Данные выводы были сделаны на основании следующего.

Подпунктом 1 пункта 1 статьи 254, пунктами 1 и 2 статьи 318 Кодекса предусмотрено, что расходы на приобретение сырья и (или) материалов, используемых в производстве продукции и (или) образующих их основу либо являющихся необходимым компонентом при данном производстве, относятся к категории прямых расходов и подлежат учету для целей налогообложения в составе расходов текущего отчетного (налогового) периода по мере реализации продукции, в стоимости которой они учтены в соответствии со статьей 319 Кодекса.

Согласно статье 319 Кодекса расчет размера прямых расходов, приходящихся на реализованную в текущем периоде продукцию, производится с учетом оценки остатков незавершенного производства, остатков готовой продукции на складе, а также отгруженной, но не реализованной продукции и распределения прямых расходов текущего периода на основе указанных показателей.

Между сторонами отсутствует спор о правильности определения остатков готовой продукции на складе, а также отгруженной, но не реализованной продукции и распределения прямых расходов, относящихся к данным остаткам. Доначисление налога на прибыль было произведено инспекцией в результате перерасчета остатков незавершенного производства, под которым в соответствии с пунктом 1 статьи 319 Налогового кодекса в целях применения главы «Налог на прибыль организаций» понимается продукция частичной готовности, то есть не прошедшая всех операций обработки (изготовления), предусмотренных технологическим процессом.

Общество осуществляет производство сталелитейной продукции. Технологический процесс такого производства является непрерывным и включает в себя следующие этапы: производство агломерата, чугуна, стали, проката. Общество не оценивало и не определяло объемы незавершенного производства на стадиях агломерационного и доменного производств и, как следствие, не рассчитывало долю прямых расходов, относящихся к названным стадиям. Это нарушение, по мнению инспекции, повлекло несоблюдение требований статей 318 и 319 Кодекса и завышение размера прямых расходов, относящихся к произведенной и реализованной продукции и подлежавших учету в проверявшийся период.

Суды, отказывая в удовлетворении требований общества, согласились с указанным выводом инспекции.

Однако судами не учтено следующее.

Общество возражало против доначисления спорной суммы налога на прибыль не только по основанию отсутствия обязанности по определению и оценке остатков незавершенного производства на стадиях агломерационного и доменного производств, но и ввиду необоснованности самого расчета этих остатков.

Согласно пункту 2 статьи 272 Налогового кодекса при методе начисления расходы на приобретение сырья и материалов подлежат

признанию для целей налогообложения в момент передачи сырья и материалов в производство.

Объем незавершенного производства в количественном выражении на этапе производства агломерата определялся инспекцией исходя из основного вида используемого на этом этапе сырья – железорудного концентрата. По мнению общества, при расчете объема незавершенного производства инспекция в нарушение требований пункта 2 статьи 272, а также пункта 1 статьи 319 Налогового кодекса неправомерно учитывала количество находящегося на внутрицеховых складах запасов названного сырья, которое не было передано в производство и стоимость которого, как следствие, не учитывалась обществом в налоговых регистрах в составе прямых расходов. Кроме того, включив данные запасы сырья в расчет объема незавершенного производства в количественном выражении на начало проверяемого периода, инспекция не скорректировала показатели налогового учета общества в части увеличения общей суммы прямых расходов.

В подтверждение этих доводов обществом были представлены соответствующие доказательства (ведомости по учету сырья и материалов, технические производственные отчеты), которые должной оценки судов не получили.

Общество при рассмотрении дела также указывало на применение инспекцией нормы расхода железорудного концентрата, не учитывающей его влажность, что привело к увеличению расчетных остатков сырья в незавершенном производстве на конец проверяемого периода на 653 497,510 тонны и, как следствие, к исключению стоимости упомянутого сырья из состава прямых расходов.

Обществом представлялся контррасчет остатков сырья в незавершенном производстве. Оценка расчета, а также указанных выше доводов, приводившихся обществом, в том числе со ссылкой на несоответствие расчета инспекции технологическим мощностям

оборудования и показателям его максимальной загрузки, судами в нарушение требований статьи 71 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации дана не была.

Кроме того, судами не были учтены положения части 5 статьи 200 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, согласно которым обязанность доказывания соответствия оспариваемого ненормативного правового акта закону или иному нормативному правовому акту, а также обстоятельств, послуживших основанием для его принятия, возлагается на орган, принявший акт.

В решении инспекции по рассматриваемому эпизоду (пункт 1.7) приведены лишь алгоритм оценки остатков незавершенного производства и размера прямых расходов, приходящихся на реализованную продукцию, и пояснение этого расчета на примере данных за январь 2005 года. Обоснование расчета размера прямых расходов, приходящихся на незавершенное производство в денежном выражении, исключение которых и привело к выводу о занижении налоговой базы, а также расчет доначисленного налога на прибыль в целом за проверявшийся период (2005 – 2006 годы) в решении отсутствуют. Несмотря на возражения общества, направленные на оспаривание размера доначисленного налога на прибыль, соответствующий расчет и пояснения по нему инспекцией суду представлены не были. Данный расчет в материалах дела отсутствует.

Таким образом, инспекцией при рассмотрении дела в суде не были доказаны обстоятельства, послужившие основанием для вывода о занижении обществом налога на прибыль на 209 390 982 рубля вследствие несоблюдения требований статей 318 и 319 Налогового кодекса.

По второму оспариваемому обществом эпизоду основанием доначисления 34 812 602 рублей налога на прибыль (пункт 1.6 решения инспекции) послужил вывод инспекции об оценке части компенсации в сумме 145 052 509 рублей, выплаченной обществом закрытому акционерному обществу «Северсталь-групп» (далее – управляющая

организация) в связи с досрочным расторжением договора оказания услуг по управлению обществом, как экономически неоправданных расходов.

Как установлено судами и следует из материалов дела, общество ввиду изменения системы корпоративного управления и принятия решения о досрочном расторжении договора о передаче полномочий исполнительного органа акционерного общества и оказания услуг по управлению акционерным обществом от 23.05.2003 (далее – договор оказания услуг), 08.12.2006 заключило с управляющей организацией соглашение о расторжении указанного договора. В соответствии с соглашением обязательства сторон по договору прекращались с 16.12.2006, общество было обязано компенсировать управляющей организации документально подтвержденные расходы, возникшие в связи с досрочным высвобождением работников, принятых на работу в управляющую организацию для исполнения договора оказания услуг, в размере, не превышающем 190 000 000 рублей.

Во исполнение данной обязанности 31.12.2006 обществом и управляющей организацией были подписаны акт и отчет, согласно которым общая сумма компенсируемых затрат, складывающихся из расходов на выплату работникам компенсаций за неиспользованные отпуска и вознаграждений по результатам труда за 2006 год, была определена сторонами в размере 189 830 508 рублей. Эта сумма учтена обществом в составе расходов для целей налогообложения.

Доначисляя 34 812 602 рубля налога на прибыль, инспекция исходила из следующего.

В ходе проверки обществом не было подтверждено фактическое расходование управляющей организацией части выплаченной компенсации в сумме 25 925 677 рублей для осуществления выплат работникам, производимых в связи с расторжением договора оказания услуг. Кроме того, квалифицируя часть затрат в размере 119 126 832 рублей как экономически не оправданные, инспекция

полагала, что обязанность по компенсации расходов управляющей организации в указанной части была принята обществом на себя по основаниям, не предусмотренным ни действующим законодательством, ни условиями договора оказания услуг.

В соответствии с пунктом 1 статьи 782 Гражданского кодекса Российской Федерации (далее – Гражданский кодекс) заказчик вправе отказаться от исполнения договора возмездного оказания услуг при условии оплаты исполнителю фактически понесенных им расходов (данная норма также воспроизведена в пункте 9.3 договора оказания услуг). По мнению инспекции, премиальное вознаграждение работников управляющей организации по результатам труда за 2006 год, выплачиваемое после расторжения договора, не может быть квалифицировано в качестве фактически понесенных расходов, обязанность по возмещению которых возлагается на заказчика при одностороннем отказе от договора возмездного оказания услуг.

По выплатам, произведенным обществом с целью погашения задолженности по компенсациям за неиспользованный отпуск, в качестве необоснованных расходов была оценена та часть средств, которая предназначалась для осуществления компенсаций за отпуска, не предоставлявшиеся работникам в нарушение требований статьи 124 Трудового кодекса Российской Федерации более двух лет подряд. Инспекция сочла, что нарушения трудового законодательства, допущенные управляющей организацией, не влекут каких-либо последствий для общества, и, следовательно, обязанность погашения рассматриваемых расходов принята обществом необоснованно.

Суд первой инстанции, оценив представленные обществом доказательства, пришел к выводу о доказанности факта расходования управляющей организацией всей суммы полученной от общества компенсации для осуществления выплат работникам в связи с расторжением договора оказания услуг. Квалифицировав спорные расходы

как оправданные и соответствующие требованиям статьи 252 Налогового кодекса, суд признал решение инспекции по рассматриваемому эпизоду недействительным.

Суды апелляционной и кассационной инстанций, отменяя решение суда первой инстанции в указанной части, согласились с доводами инспекции об оценке спорных расходов.

Однако судами не учтено следующее.

Статья 782 Гражданского кодекса, устанавливая право заказчика на односторонний отказ от исполнения договора возмездного оказания услуг, обуславливает возможность реализации данного права при условии возмещения исполнителю фактически понесенных им расходов. Под расходами следует понимать не только расходы, которые были произведены исполнителем до даты расторжения договора, но и те расходы, обязанность по осуществлению которых возникла у него до указанного момента в связи с принятием в целях исполнения договора возмездного оказания услуг соответствующих обязательств перед третьими лицами и необходимости их исполнения, в том числе и в части условий, касающихся прекращения этих обязательств.

Кроме того, судами не учтено, что несмотря на наличие у общества права на односторонний отказ от договора оказания услуг в рассматриваемом случае расторжение данного договора было осуществлено сторонами по иному основанию – по соглашению сторон (пункт 1 статьи 450 Гражданского кодекса). Заключая соглашение о расторжении договора, стороны были вправе предусмотреть необходимость компенсации не только фактически понесенных расходов, но и иных убытков, возникающих у управляющей организации в связи с расторжением договора. Пункт 1 статьи 782 Гражданского кодекса не может рассматриваться как запрещающий возможность заключения соглашения о расторжении договора возмездного оказания услуг на указанных условиях.

Между обществом и управляющей организацией отсутствует спор относительно обоснованности компенсации, выплаченной в результате досрочного расторжения договора оказания услуг, как по видам расходов, подлежащих возмещению, так и по их размеру. Управляющая организация в своей деятельности была ориентирована на общество, и прекращение договора оказания услуг повлекло увольнение 90 процентов ее сотрудников.

Спорные суммы компенсации, квалифицированные инспекцией как необоснованные расходы, предназначались для обеспечения увольнения работников управляющей организации с соблюдением прав и гарантий, предусмотренных трудовым законодательством, а также условиями трудовых договоров об оплате труда. Общий размер выплаченной по соглашению о расторжении договора оказания услуг компенсации был сопоставим со стоимостью услуг по управлению обществом за два месяца. Несоответствие порядка определения, а также размера выплаченной компенсации практике хозяйственного оборота на рынке услуг по управлению хозяйственными обществами инспекцией не доказано.

При изложенных обстоятельствах вывод об экономической неоправданности спорных расходов был сделан инспекцией и судами апелляционной и кассационной инстанций без должных оснований. Субъекты предпринимательской деятельности обладают широкой дискрецией в принятии управленческих решений. Между тем Налоговый кодекс не содержит положений, позволяющих налоговому органу оценивать произведенные налогоплательщиками расходы с позиции их экономической целесообразности, что, по существу, имело место при рассмотрении данного эпизода.

Таким образом, обжалуемые судебные акты в части, касающейся пункта 1.7 решения инспекции, а также постановления судов апелляционной и кассационной инстанций по эпизоду, связанному с пунктом 1.6 решения инспекции, подлежат отмене в соответствии с

пунктом 1 части 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, пунктами 3 и 5 части 1 статьи 305, статьей 306 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации

ПОСТАНОВИЛ:

решение Арбитражного суда города Москвы от 10.03.2009 по делу № А40-93885/08-112-491, постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 14.12.2009 и постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 31.03.2010 по тому же делу в части отказа в признании недействительным пункта 1.7 решения Межрегиональной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам № 5 от 06.11.2008 № 56-13-26/09-07 о доначислении открытому акционерному обществу «Северсталь» 209 390 982 рублей налога на прибыль, начислении соответствующих сумм пеней и штрафа отменить.

Заявление открытого акционерного общества «Северсталь» в указанной части удовлетворить, решение инспекции в этой части признать недействительным.

Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 14.12.2009 и постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 31.03.2010 по эпизоду, касающемуся доначисления 34 812 602 рублей налога на прибыль, начисления соответствующих сумм пеней и штрафа по пункту 1.6 названного решения инспекции, отменить.

В данной части решение Арбитражного суда города Москвы от 10.03.2009 оставить без изменения.

В остальной части указанные судебные акты оставить без изменения.

Председательствующий

А.А. Иванов