

**АРБИТРАЖНЫЙ СУД СЕВЕРО-ЗАПАДНОГО ОКРУГА**

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

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

12 мая 2017 года

Дело № А05-4077/2016

Арбитражный суд Северо-Западного округа в составе председательствующего Соколовой С.В., судей Мунтян Л.Б., Родина Ю.А.,

при участии от Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам по Архангельской области и Ненецкому автономному округу её начальника Мардановой Т.В. (приказ от 08.10.2015 № ММВ-10-4/1152), представителей Дроздова С.П. (доверенность от 29.12.2016 № 02-10/04666), Мостового К.В. (доверенность от 28.04.2017 № 02-14/01492), Кузнецовой С.П. (доверенность от 29.12.2016 № 02-10/04650), Сапроновой И.Г. (доверенность от 29.12.2016 № 02-10/04663), от акционерного общества по геологии, поискам, разведке и добыче нефти и газа «ННК-Печоранефть» Смирнова А.Е. (доверенность от 09.04.2017 № 44611), Ильюшихина И.Н. (доверенность от 09.04.2017 № 447 П),

рассмотрев 11.04.2017 и 03.05.2017 в открытом судебном заседании кассационную жалобу акционерного общества по геологии, поискам, разведке и добыче нефти и газа «ННК-Печоранефть» на постановление Четырнадцатого арбитражного апелляционного суда от 16.12.2016 по делу № А05-4077/2016 (судьи Смирнов В.И., Докшина А.Ю., Осокина Н.Н.),

установил:

Акционерное общество по геологии, поискам, разведке и добыче нефти и газа «ННК-Печоранефть», место нахождения: 166000, Ненецкий автономный округ, г. Нарьян-Мар, ул. им. В.И. Ленина, д. 23, лит. А, кв. 17, ОГРН 1021100873870, ИНН 1105004639 (далее – Общество), обратилось в Арбитражный суд Архангельской области с заявлением о признании недействительными пунктов 2.1.1, 2.1.2, 2.1.3, 2.2.1, 2.2.2, 2.2.3, 2.3.1, 2.3.4 мотивировочной части решения Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам по Архангельской области и Ненецкому автономному округу, место нахождения: 163013, г. Архангельск, ул. Адмирала Кузнецова, д. 15, корп. 1, ОГРН 1072901006463, ИНН 2901163565 (далее – Инспекция), от 23.10.2015 № 07-09/636 (в редакции изменений, внесенных письмом Инспекции от 25.02.2016 № 02-11/1/00690), доначисления и предложения уплатить соответствующие суммы налогов, пеней и штрафов по указанным пунктам.

Решением суда первой инстанции от 22.06.2016 (судья Ипаев С.Г.) принят

отказ Общества от заявленных требований в части признания недействительным решения Инспекции от 23.10.2015 № 07-09/636 (в редакции изменений, внесенных письмом от 25.02.2016 № 02-11/1/00690), а именно пункта 2.1.1, а также пункта 2.2.2 в части неисполнения налоговым агентом обязанности исчислить, удержать и перечислить в бюджет налог на прибыль организаций (далее – налог на прибыль) с доходов, выплаченных в виде процентов по договорам займа, заключенным с открытым акционерным обществом «НК Альянс» и закрытым акционерным обществом «Альянс Ойл»; производство по делу в указанной части прекращено.

Решение Инспекции от 23.10.2015 № 07-09/636 (в редакции изменений, внесенных письмом от 25.02.2016 № 02-11/1/00690) признано недействительным в части пунктов 2.1.3 (по эпизоду дебиторской задолженности общества с ограниченной ответственностью (далее – ООО) «Химсервис»), 2.3.1 (по эпизоду применения налогового вычета по налогу на добавленную стоимость (далее – НДС), уплаченного ООО «Лукойл-Коми» за услуги, оказанные службой товарных операторов), а также доначисления и предложения уплатить соответствующие суммы налогов, пеней и штрафов по указанным эпизодам.

В удовлетворении остальной части заявленных требований отказано.

Постановлением апелляционного суда от 16.12.2016 решение от 22.06.2016 отменено в части отказа в удовлетворении требований Общества о признании недействительными пункта 2.1.3 подпункта 2.3 решения от 23.10.2015 № 07-09/636 (в редакции письма от 25.02.2016 № 02-11/1/00690) по эпизоду необоснованного завышения на 95 496 руб. 83 коп. внереализационных расходов за 2010 год по контрагенту ООО «Тепломастер» и доначисления соответствующих сумм налога на прибыль, пеней и штрафа; пункта 2.3.1 по эпизоду применения налогового вычета по НДС, уплаченного ООО «Лукойл-Коми» за услуги, оказанные службой товарных операторов, а также доначисления и предложения уплатить соответствующие суммы налогов, пеней и штрафов по указанному эпизоду.

Пункт 2.1.3 подпункта 2.3 решения Инспекции признан недействительным и не соответствующим Налоговому кодексу Российской Федерации (далее – НК РФ) по эпизоду необоснованного завышения на 95 496 руб. 83 коп. внереализационных расходов за 2010 год по контрагенту ООО «Тепломастер» и доначисления соответствующих сумм налога на прибыль, пеней и штрафа.

В удовлетворении требований Общества в части признания недействительным пункта 2.3.1 решения Инспекции по эпизоду применения налогового вычета по НДС, уплаченного ООО «Лукойл-Коми» за услуги, оказанные службой товарных операторов, а также доначисления и предложения уплатить соответствующие суммы налогов, пеней и штрафов по указанному эпизоду отказано.

В остальной части решение суда первой инстанции от 22.06.2016 оставлено без изменения.

В кассационной жалобе Общество, ссылаясь на неправильное применение судами норм материального права, несоответствие их выводов фактическим обстоятельствам дела, просит отменить решение от 22.06.2016 и постановление от 16.12.2016 в части отказа в удовлетворении требований Общества о признании недействительными пунктов 2.2.3, 2.3.4, 2.3.1 мотивировочной части решения Инспекции и в этой части принять новый судебный акт.

По мнению подателя жалобы, поскольку в соответствии с решением Инспекции проценты, обязанность по выплате которых возникает у Общества – резидента Российской Федерации, выплачиваются компании «O&G Credit Agency Limited» (Республика Кипр), то к налогообложению указанных процентов подлежит применению статья 11 Соглашения между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Кипр от 05.12.1998 «Об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал» (далее – Соглашение); представленными в материалы дела документами подтверждается уплата компанией «O&G Credit Agency Limited» в Республике Кипр налога с полученных процентов; выводы судов и Инспекции, сделанные без анализа годовой финансовой отчетности компании «O&G Credit Agency Limited», привели к двойному налогообложению выплаченных по договорам займа процентов; из пунктов 2-4 статьи 269 НК РФ не следует, что задолженность по обязательствам, контролируемая иностранной организацией, признается задолженностью именно перед этой иностранной организацией; вывод судов о том, что фактически заимодавцем Общества являлась компания «Alliance Oil Company Limited» является неправомерным, не соответствующим материалам дела; факт перечисления компанией «O&G Credit Agency Limited» компании «Alliance Oil Company Limited» процентов, их размер и основания перечисления Инспекцией не устанавливались и не анализировались.

По мнению подателя жалобы, вывод Инспекции о неправильном указании ООО «Лукойл-Коми» в счете-фактуре ставки НДС 18 процентов вместо 0 процентов, вследствие чего Обществу было отказано в применении налоговых вычетов, является неправомерным, основанным на неверном толковании положения подпункта 2 пункта 1 статьи 164 НК РФ; Инспекцией не учтено, что в силу специфики таможенного оформления товаров и гражданско-правовых отношений с Обществом, ООО «Лукойл-Коми» не располагало и не могло располагать документами, подтверждающими правомочность применения нулевой ставки НДС в соответствии с положениями пункта 4 статьи 165 НК РФ; услуги, оказываемые службой товарных операторов, по своему содержанию и назначению не относятся к услугам по транспортировке, перекачке и передаче нефти, о которых идет речь в подпункте 2 пункта 1 статьи 164 НК РФ.

Податель жалобы полагает, что им правомочно предъявлены налоговые вычеты по НДС по брокерским и агентским услугам при реализации нефти на экспорт; в силу специфики названных услуг, не связанных с транспортировкой товаров, контрагенты Общества не располагали копиями транспортных, товарораспорядительных и иных документов, подтверждающих вывоз товаров за пределы таможенной территории Российской Федерации; отсутствие у контрагентов указанных документов исключает применение ими к оказанным Обществу услугам нулевой ставки по НДС.

В отзыве на кассационную жалобу Инспекция, считая обжалуемый судебный акт законным и обоснованным, просит оставить его без изменения, а кассационную жалобу без удовлетворения.

Определением Арбитражного суда Северо-Западного округа от 11.04.2017 судебное разбирательство в порядке, предусмотренном статьей 158 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации (далее – АПК РФ), отложено на 03.05.2017, на 15 часов.

Определением Арбитражного суда Северо-Западного округа от 03.05.2017 в соответствии с пунктом 2 части 3 статьи 18 АПК РФ ввиду нахождения судьи Бурматовой Г.Е. в отпуске произведена ее замена на судью Мунтян Л.Б.

В силу пункта 5 статьи 18 АПК РФ судебное разбирательство в кассационной инстанции произведено с самого начала.

В судебном заседании представители Общества поддержали доводы, изложенные в кассационной жалобе, представители Инспекции возражали против ее удовлетворения.

Законность обжалуемого судебного акта проверена в кассационном порядке.

Как следует из материалов дела, по результатам проведенной Инспекцией выездной налоговой проверки Общества и его обособленных подразделений по вопросам правильности исчисления, полноты и своевременности уплаты (удержания, перечисления), налогов и сборов за период с 01.01.2012 по 31.12.2012, налога на доходы физических лиц (далее – НДФЛ) за период с 17.02.2011 по 27.09.2013, налоговый орган 18.02.2015 составил акт № 07-09/199дсп и с учетом возражений налогоплательщика 23.10.2015 вынес решение № 07-09/636 о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Указанным решением Обществу доначислено в общей сложности 173 726 025 руб. налогов, начислено 46 214 924 руб. пеней. Общество привлечено к ответственности, предусмотренной пунктом 1 статьи 122 НК РФ, за неуплату налога на прибыль, НДС, транспортного налога; статьей 123 НК РФ за неправомерное перечисление и (или) неудержание налога с доходов в виде дивидендов, полученных иностранной организацией от российской организации, налога с доходов в виде доходов иностранных организаций, не связанных с деятельностью в Российской Федерации, НДФЛ; статьей 126 НК РФ за непредставление в установленный срок документов в виде взыскания в общей сложности 4 663 836 руб. штрафов. Обществу предложено внести необходимые исправления в документы бухгалтерского и налогового учета; уменьшить на 93 502 377 руб. сумму остатка перенесенного убытка за 2008 год, отраженного в декларациях по налогу на прибыль, уменьшить на 168 012 500 руб. убытки, исчисленные по налогу на прибыль; уменьшить исчисленный в завышенных размерах налог на прибыль с доходов, выплаченных иностранным юридическим лицам за 22.01.2010 – 194 руб., за 12.04.2010 – 365 руб.; удержать 390 руб. неудержанного НДФЛ и перечислить его в бюджет или письменно сообщить налоговому органу по месту своего учета о невозможности удержать указанный налог.

Решением Управления Федеральной налоговой службы по Архангельской области и Ненецкому автономному округу (далее – Управление) от 15.02.2016 № 07-10/1/01608 решение Инспекции отменено в части:

- исключения из состава внебюджетных расходов затрат в виде начисленных за 2010, 2011, 2012 годы по долговым обязательствам процентов в сумме 5 283 931 руб., 21 120 351 руб., 141 621 руб. соответственно;

- доначисления налога с доходов в виде дивидендов, полученных иностранной организацией от российской организацией, в связи с занижением Инспекцией в 2010, 2011, 2012 годах на 5 283 931 руб., 21 120 351 руб., 141 621 руб. предельной величины признаваемых расходами процентов по контролируемой задолженности;

- исключения из состава расходов за 2012 год 24 000 000 руб. затрат на рекультивацию земельного участка, а также из состава налоговых вычетов за IV квартал 2012 года 4 320 000 руб. НДС, предъявленного ООО «Экогеосервис»;

- уменьшения на 3 950 217 руб. суммы остатка неперенесенного убытка за 2008 год, отраженного в декларациях по налогу на прибыль;
- доначисления 1364 руб. налога с доходов, выплаченных иностранному юридическому лицу (компании «Витол СА»);
- начисления 1665 руб. пеней по транспортному налогу;
- начисления пеней и штрафа по НДФЛ по обособленному подразделению в г. Усинске без учета 392 062 руб. переплаты по указанному налогу по состоянию на 17.02.2011;
- предложения Обществу удержать 364 руб. НДФЛ и перечислить его в бюджет;
- привлечения Общества к ответственности, предусмотренной пунктом 1 статьи 126 НК РФ, за непредставление в установленный срок документов по требованиям Инспекции от 29.07.2014 № 07-09/6416, от 11.12.2014 № 07-09/6964 в виде взыскания 7600 руб. штрафа;
- привлечения Общества к ответственности, предусмотренной пунктом 1 статьи 126 НК РФ, за непредставление в установленный срок по требованию Инспекции от 08.05.2014 № 07-09/6044 товарных накладных на получение от ООО «Химсервис» товарно-материальных ценностей, оборудования и материалов в виде взыскания 100 руб. штрафа.

Инспекции поручено с учетом решения Управления произвести перерасчет сумм налогов, пеней, штрафов, начисленных по решению от 23.10.2015.

Письмом от 25.02.2015 № 02-11/1/00690 Инспекция довела до сведения Общества, что с учетом изменений, внесенных в резолютивную часть решения от 23.10.2015 № 07-09/636, Обществу доначислено 153 950 842 руб. налогов, начислено 41 133 228 руб. пеней, и 3364 365 руб. штрафов; предложено внести необходимые исправления в документы бухгалтерского и налогового учета; уменьшить на 89 552 160 руб. сумму остатка неперенесенного убытка за 2008 год, отраженного в декларациях по налогу на прибыль, на 168 011 320 руб. - убытки, исчисленные налогоплательщиком по налогу на прибыль; уменьшить исчисленный в завышенных размерах налог на прибыль с доходов, выплаченных иностранным юридическим лицам за 22.01.2010 – 488 руб., за 12.04.2010 – 422 руб.; удержать 26 руб. неудержанного НДФЛ и перечислить его в бюджет или письменно сообщить налоговому органу по месту своего учета о невозможности удержать указанный налог.

Не согласившись с решением Инспекции (в редакции письма от 25.02.2015 № 02-11/1/00690), Общество оспорило его в судебном порядке.

Суд первой инстанции удовлетворил заявленные требования частично, признал недействительными пункт 2.1.3 решения Инспекции по эпизоду дебиторской задолженности ООО «Химсервис», пункт 2.3.1 по эпизоду применения налогового вычета по НДС, уплаченного ООО «Лукойл-Коми» за услуги, оказанные службой товарных операторов, а также доначисление и предложение уплатить соответствующие суммы налогов, пеней и штрафов по указанным эпизодам.

Апелляционный суд отменил решение суда первой инстанции в части отказа в удовлетворении требований Общества о признании недействительными пункта 2.1.3 подпункта 2.3 решения Инспекции по эпизоду необоснованного завышения на 95 496 руб. 83 коп. внебюджетных расходов за 2010 год по контрагенту ООО «Тепломастер» и доначисления

соответствующих сумм налога на прибыль, пеней и штрафа, пункта 2.3.1 по эпизоду применения налогового вычета по НДС, уплаченного ООО «Лукойл-Коми» за услуги, оказанные службой товарных операторов, а также доначисления и предложения уплатить соответствующие суммы налогов, пеней и штрафов по указанному эпизоду; в удовлетворении требований Общества по эпизоду применения налогового вычета по НДС по взаимоотношениям с ООО «Лукойл-Коми» отказал; в остальной части решение суда первой инстанции оставил без изменения.

Кассационная инстанция, рассмотрев материалы дела и доводы жалобы, проверив правильность применения судами норм материального и процессуального права, пришла к следующим выводам.

Согласно пункту 1 статьи 246 НК РФ плательщиками налога на прибыль признаются российские организации, иностранные организации, осуществляющие свою деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства и (или) получающие доходы от источников в Российской Федерации.

В соответствии с пунктом 4 статьи 286 НК РФ обязанность по определению суммы налога, удержанию этой суммы из доходов налогоплательщика и перечислению налога в бюджет возлагается на российскую организацию или иностранную организацию, осуществляющую деятельность в Российской Федерации через постоянное представительство (налоговых агентов), выплачивающих указанный доход налогоплательщику.

В силу статьи 310 НК РФ налог с доходов, полученных иностранной организацией от источников в Российской Федерации, исчисляется и удерживается российской организацией или иностранной организацией, осуществляющей деятельность в Российской Федерации через постоянное представительство, выплачивающими доход иностранной организации при каждой выплате доходов, указанных в пункте 1 статьи 309 НК РФ, за исключением случаев, предусмотренных пунктом 2 статьи 310 НК РФ, в валюте выплаты дохода.

В подпункте 4 пункта 2 статьи 310 НК РФ исключение сделано в отношении выплаты доходов, которые в соответствии с международными договорами (соглашениями) не облагаются налогом в Российской Федерации, при условии предъявления иностранной организацией налоговому агенту подтверждения, установленного пунктом 1 статьи 312 данного Кодекса.

В ходе налоговой проверки Инспекцией установлено, что компания «Alliance Oil Company Limited», используя промежуточную кондуитную дочернюю компанию - «O&G Credit Agency Limited», предоставляла Обществу на основании соглашений о выдаче займа от 01.10.2005, № 1/05, от 20.02.2006 № 0/2, от 25.03.2009 № 4/2009 денежные средства с начислением процентов на их сумму.

Как следует из материалов дела, компания «Alliance Oil Company Limited» в проверяемом Инспекцией периоде косвенно владела более чем двадцатью процентами уставного капитала Общества.

Судами установлено, что доля участия компании «Alliance Oil Company Limited» в компании «O&G Credit Agency Limited» составляет 100 процентов (с 18.12.2012 доля участия составляла 83 процентов).

Таким образом, Общество (заемщик) и компания «O&G Credit Agency Limited» (заимодавец) имеют общую иностранную «материнскую» компанию, а предоставившая Обществу займы компания «O&G Credit Agency Limited»

является иностранной «сестринской» компанией.

Указанные обстоятельства Обществом не оспариваются.

Суды сделали вывод о том, что материнская компания - «Alliance Oil Company Limited» обладает исключительной возможностью определять решения компании «O&G Credit Agency Limited» и Общества в связи с высокой долей участия в указанных организациях (более 50 процентов).

Судами установлены следующие обстоятельства.

Согласно пояснениям, приведенным в перечне ключевых дочерних организаций, отраженным в консолидированных отчетах головной организации группы компаний «Альянс» – компании «Alliance Oil Company Limited», основной деятельностью компании «O&G Credit Agency Limited» является финансирование дочерних организаций компании «Alliance Oil Company Limited». В общем списке дочерних компаний «Alliance Oil Company Limited» компания «O&G Credit Agency Limited» является единственной, отнесенной к группе «финансирование дочерних компаний».

В соответствии с пунктом 6 соглашений о выдаче займа, заключенных компанией «O&G Credit Agency Limited» и Обществом, при изменении контроля над заемщиком, что определяется по усмотрению кредитора, кредитор имеет право, направив заемщику соответствующее письменное уведомление, потребовать возврата всей суммы займа и уплаты процентов за его использование. Таким образом, подконтрольность Общества являлась ключевым основанием для предоставления займов (операция со связанной стороной).

Компания «Alliance Oil Company Limited» в течение всего периода кредитования Общества являлась единственным акционером компании «O&G Credit Agency Limited», могла единолично принимать решения, отнесенные к компетенции учредителя, не согласовывая их принятие с иными лицами, которые могли бы заблокировать решение компании «Alliance Oil Company Limited» - единственного учредителя компании «O&G Credit Agency Limited».

Таким образом, компания «Alliance Oil Company Limited» как единственный учредитель компании «O&G Credit Agency Limited» могла без ограничений распоряжаться ее прибылью, принимать решения об использовании ее активов, в том числе денежных средств.

Денежные средства, предоставленные Обществу компанией «O&G Credit Agency Limited» в виде займов, были получены ею от головной организации группы компаний «Альянс» - компании «Alliance Oil Company Limited».

Исходя из обстоятельств, установленных в ходе налоговой проверки, Инспекцией сделаны выводы о том, что компания «O&G Credit Agency Limited» использовалась как промежуточное звено в цепочке кондуитных сделок по предоставлению займов Обществу; финансирование дочерних организаций оформлялось не напрямую, а через дочернюю кипрскую компанию; перечисление денежных средств кипрской компанией Обществу посредством договоров процентного займа позволило компании «Alliance Oil Company Limited» получить необоснованную налоговую выгоду за счет занижения налоговых обязательств ее дочерней организации – Общества и налога на прибыль с дивидендов, полученных иностранной организацией («Alliance Oil Company Limited») от российской организации (Общества).

Суды признали задолженность Общества перед компанией «O&G Credit Agency Limited», контролируемой иностранной организацией «Alliance Oil

Company Limited», что Обществом не обжалуется.

Податель жалобы полагает, что получателем процентов является компания «O&G Credit Agency Limited», а не «Alliance Oil Company Limited».

При этом Общество не оспаривает подтвержденный судами двух инстанций вывод Инспекции о том, что выгодоприобретателем по спорным соглашениям являлась компания «Alliance Oil Company Limited», несмотря на оформление правоотношений по соглашениям о выдаче займа через компанию «O&G Credit Agency Limited», что позволило налоговому органу применить положения пунктов 2,3,4 статьи 269 НК РФ.

Выплата Обществом процентов, признанных Инспекцией на основании пункта 4 статьи 269 дивидендами, с исчислением с них налога на прибыль по ставке 15 процентов, а также той части процентов, которая не превысила нормируемую, с которой сумма налога на прибыль исчислена по ставке 20 процентов, осуществлялась в рамках одной и той же хозяйственной операции и по одним и тем же соглашениям о выдаче займа.

Следовательно, получателем таких выплат могло являться только единое для всех операций лицо.

Таким образом, суды обоснованно отклонили указанный довод Общества, учтя, что фактически получателем (бенефициарным собственником) дохода в виде процентов по договорам займа, заключенным Обществом и компанией «O&G Credit Agency Limited», является компания «Alliance Oil Company Limited».

Компания «Alliance Oil Company Limited» является резидентом Бермудских островов (Великобритания).

Поскольку между Российской Федерацией и Бермудскими островами (Британской заморской территорией) отсутствует соглашение об избежании двойного налогообложения, суммы процентов, выплаченные Обществом фактическому заимодавцу («бенефициарному владельцу») - компании «Alliance Oil Company Limited», за исключением сумм, признанных для целей налогообложения в качестве дивидендов, на основании абзаца 3 подпункта 3 пункта 1 статьи 309, пункта 1 статьи 310, подпункта 1 пункта 2 статьи 284, пункта 4 статьи 286, пункта 2 статьи 287 НК РФ подлежат налогообложению по ставке 20 процентов.

Судами сделан правомерный вывод о том, что Общество должно было исполнить обязанность налогового агента по исчислению, удержанию и перечислению в бюджет налога с доходов, полученных иностранной организацией от источников в Российской Федерации в виде процентов по договорам займа, в порядке, предусмотренном главой 25 Налогового кодекса Российской Федерации.

Довод подателя жалобы о необходимости применения в рассматриваемом случае положений статьи 11 Соглашения, устанавливающих порядок налогообложения процентного дохода, подлежит отклонению, поскольку статьей 9 Соглашения ограничено его применение при налогообложении доходов ассоциированных предприятий, что подтверждается правовой позицией, изложенной в постановлении Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 15.11.2011 № 8654/11 по делу № А27-7455/2010.

Материалами дела подтверждается и подателем жалобы не оспаривается, что Общество и компания «O&G Credit Agency Limited» относятся к категории ассоциированных предприятий.

В ходе налоговой проверки Инспекция пришла к выводу о том, что Общество в нарушение положений пункта 1 статьи 171, пункта 2 статьи 172, подпункта 11 пункта 5 статьи 169 НК РФ в налоговой декларации за I квартал 2010 года неправомерно отразило налоговый вычет в сумме 119 733 руб. по счету-фактуре от 31.12.2009 № 19702, полученному от ООО «Лукойл-Коми» за услуги, оказанные службой товарных операторов при транспортировке нефти на экспорт.

Суд первой инстанции, указав, что оказанные Обществу ООО «Лукойл-Коми» услуги не относятся к услугам по транспортировке, перекачке и сдаче нефти, которые указаны в подпункте 2 пункта 1 статьи 164 НК РФ, а также не связаны непосредственно с транспортировкой нефти на экспорт, удовлетворил требования Общества по данному эпизоду, признал недействительным решение Инспекции в этой части.

Апелляционный суд отменил решение от 22.06.2016 по данному эпизоду, в удовлетворении требований Общества в этой части отказал, поскольку услуги, оказанные службой товарных операторов ООО «Лукойл-Коми» в отношении товара, реализованного на экспорт, непосредственно связаны с реализацией товара, вывезенного в таможенном режиме экспорта, поэтому подлежат обложению НДС по ставке 0 процентов.

Суд кассационной инстанции, изучив материалы дела и доводы жалобы, проверив правильность применения судами норм материального и процессуального права, пришел к выводу, что постановление апелляционного суда по данному эпизоду подлежит отмене с оставлением в силе решения суда первой инстанции.

Согласно пункту 1 статьи 171 НК РФ налогоплательщик имеет право уменьшить общую сумму налога, исчисленную в соответствии со статьей 166 НК РФ, на установленные указанной статьей налоговые вычеты. Порядок применения налоговых вычетов установлен статьей 172 НК РФ.

Вычетам подлежат суммы налога, предъявленные налогоплательщику при приобретении товаров (работ, услуг), а также имущественных прав на территории Российской Федерации, в отношении товаров (работ, услуг), а также имущественных прав, приобретаемых для осуществления операций, признаваемых объектами налогообложения в соответствии с главой 21 Налогового кодекса Российской Федерации, за исключением товаров, предусмотренных пунктом 2 статьи 170 НК РФ; товаров (работ, услуг), приобретаемых для перепродажи (пункт 2 статьи 171 НК РФ).

На основании пункта 1 статьи 172 НК РФ налоговые вычеты, предусмотренные статьей 171 Кодекса, производятся на основании счетов-фактур, выставленных продавцами при приобретении налогоплательщиком товаров (работ, услуг), имущественных прав.

Согласно пункту 1 статьи 169 НК РФ счет-фактура является документом, служащим основанием для принятия покупателем предъявленных продавцом товаров (работ, услуг), имущественных прав сумм налога к вычету в порядке, предусмотренном главой 21 Налогового кодекса Российской Федерации.

В соответствии с подпунктом 1 пункта 1 статьи 164 НК РФ при реализации товаров, вывезенных в таможенной процедуре экспорта, при условии представления в налоговые органы документов, предусмотренных статьей 165 НК РФ, налогообложение производится по налоговой ставке 0 процентов.

Согласно подпункту 2 пункта 1 статьи 164 НК РФ (в редакции,

действовавшей до 01.01.2011) налогообложение производится по ставке 0 процентов при реализации работ (услуг), непосредственно связанных с производством и реализацией товаров, вывезенных в таможенном режиме экспорта. Положение данного подпункта распространяется на работы (услуги) по организации и сопровождению перевозок, перевозке и транспортировке, организации, сопровождению, погрузке и перегрузке вывозимых за пределы территории Российской Федерации товаров, выполняемые (оказываемые) российскими организациями или индивидуальными предпринимателями (за исключением российских перевозчиков на железнодорожном транспорте), и иные подобные работы (услуги), а также на работы (услуги) по переработке товаров, помещенных под таможенный режим переработки на таможенной территории.

В оспариваемом решении Инспекции сделан вывод о неправомерном предъявлении Обществом к вычету 119 733 руб. НДС по счету-фактуре, выставленному ООО «Лукойл-Коми» (исполнителем) за оказанные службой товарных операторов услуги при транспортировке нефти на экспорт.

Как следует из материалов дела, Общество (заказчик) и ООО «Лукойл-Коми» (исполнитель) заключили 13.10.2004 договор № ЛК-040977, в соответствии с которым исполнитель обязался оказать Обществу услуги по транспортировке нефти по «Системе транспортировки нефти» в объеме, указанном в приложении № 2 к договору, от пункта передачи Общества до пункта передачи исполнителя, а заказчик – принять и оплатить оказанные услуги в порядке и сроки, предусмотренные договором.

Инспекцией не ставится под сомнение то обстоятельство, что нефть, транспортируемая ООО "Лукойл-Коми" по межпромысловому нефтепроводу, находящемуся на территории Российской Федерации, по договору от 13.10.2004 № ЛК-040977, поставляется Обществом как на внутренний рынок, так и на экспорт.

Услуги по приему нефти службой товарных операторов, оказанные в декабре 2009 года по договору от 13.10.2004 № ЛК-040977, Обществом приняты, сторонами 31.12.2009 подписан акт выполненных работ (услуг) № 12; ООО «Лукойл-Коми» выставило Обществу счет-фактуру от 13.12.2009 № 19702 на 856 503 руб. (в том числе 130 653 руб. НДС по ставке 18 процентов).

По названному счету-фактуре в I квартале 2010 года Общество предъявило к вычету 119 733 руб. НДС.

За оказанные в декабре 2009 года услуги по транспортировке нефти ООО "Лукойл-Коми" выставило Обществу счет-фактуру от 31.12.2009 № 19701 на 7 445 212 руб. 96 коп.

Судом первой инстанции установлено, что функциональные обязанности службы товарных операторов включают в себя: ведение технологического процесса обезвоживания и обессоливания нефти с отбором широкой фракции легких углеводородов согласно технологическим регламентам установок, регулирование и контроль за технологическими параметрами: температурой, давлением, межфазными уровнями, процентным содержанием воды и хлористых солей в технологических аппаратах и резервуарах, дозирование химических реагентов и пресной воды, обслуживание насосов, технологического оборудования, проверка работы предохранительных устройств, обслуживание печей - подогревателей нефти, осмотр внутривысочных трубопроводов, подготовка технологического оборудования и аппаратов к ремонту, обслуживание системы пожаротушения.

Поскольку спорные услуги по своему содержанию и назначению не относятся к транспортировке, перекачке и иным подобным услугам, судом первой инстанции сделан обоснованный вывод, что услуги службы товарных операторов не могут быть отнесены к услугам, приведенным в подпункте 2 пункта 1 статьи 164 НК РФ.

Указанный вывод косвенно подтверждается нормой подпункта 2 пункта 1 статьи 164 НК РФ (в редакции Федерального закона от 19.07.2011 № 245-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации о налогах и сборах»), в которой спорные услуги не поименованы.

Таким образом, обязанности применить налоговую ставку 0 процентов у ООО "Лукойл-Коми" не имелось.

Установив на основании исследования материалов дела все имеющие существенное значение для рассмотрения настоящего спора обстоятельства в их совокупности и взаимосвязи, суд первой инстанции обоснованно удовлетворил требования Общества по данному эпизоду.

Решение суда первой инстанции по данному эпизоду вынесено в соответствии с правильно установленными обстоятельствами дела, подтвержденными имеющимися в нем доказательствами, и с учетом подлежащих применению норм материального и процессуального права, поэтому у апелляционного суда не имелось правовых оснований для его отмены в указанной части.

В оспариваемом решении Инспекцией содержится вывод о неправомерном предъявлении Обществом НДС к вычету по брокерским и агентским услугам при реализации нефти на экспорт, поскольку указанные услуги, по мнению Инспекции, облагаются НДС по ставке 0 процентов в соответствии с положениями подпункта 2 пункта статьи 164 НК РФ.

Суды первой и апелляционной инстанции отказали в удовлетворении требований Общества о признании недействительным решения Инспекции по данному эпизоду.

Как видно из материалов дела, Обществом предъявлен к вычету НДС по счетам-фактурам, выставленным закрытым акционерным обществом (далее – ЗАО) «Ростэк-Выборг» (7524 руб.), ООО «Синтех» (59 939 руб.) за оказанные брокерские услуги по таможенному оформлению нефти и нефтепродуктов при реализации их на экспорт, ООО «Столичная логистическая компания» (7461 руб.) за оказанные услуги по таможенному оформлению товаров и транспортных средств, ЗАО «Эконому Интернешенел Шиппинг Эдженси Лимитед» (190 705 руб.) за оказанные агентские услуги, связанные с оформлением временных грузовых таможенных деклараций, подготовкой отгрузочных документов, оформлением в торгово-промышленной палате сертификатов происхождения товаров.

Суды обоснованно отклонили ссылку Общества на то, что для применения налоговой ставки 0 процентов его контрагенты не располагали полным пакетом документов.

Согласно правовой позиции Конституционного Суда Российской Федерации, изложенной в определении от 15.05.2007 № 372-О-П, налоговая ставка, в том числе нулевая, по НДС является обязательным элементом налогообложения (пункт 1 статьи 17 НК РФ) и налогоплательщик не может произвольно ее применять (изменять ее размер в большую или меньшую

сторону) или отказаться от ее применения.

Судами установлено, что спорные услуги оказывались после помещения товаров под таможенный режим экспорта.

Отказывая в удовлетворении требований Общества по данному эпизоду, суды исходили из того, что услуги таможенного брокера и агентские, связанные с оформлением ВГТД являются необходимым условием для помещения товара под таможенный режим экспорта, в связи с чем относятся к услугам, непосредственно связанным с реализацией экспортных товаров, и в соответствии с подпунктом 2 пункта 1 статьи 164 НК РФ подлежат обложению НДС по налоговой ставке 0 процентов.

Поскольку спорные услуги оказывались после помещения товаров под таможенный режим экспорта, непосредственно связаны с реализацией нефти на экспорт, то в соответствии с подпунктом 2 пункта 1 статьи 164 НК РФ они подлежат обложению НДС по ставке 0 процентов.

Ввиду изложенного суд кассационной инстанции, проверив законность принятого по делу судебного акта и исходя из полномочий, установленных пунктом 5 части 1 статьи 287 АПК РФ, считает, что постановление от 16.12.2016 подлежит отмене в части отказа в удовлетворении требований Общества о признании недействительным решения Инспекции о доначислении НДС, начисления соответствующих сумм пеней и штрафа по эпизоду, связанному с предъявлением к вычету НДС, по счету-фактуре ООО "Лукойл-Коми" за услуги, оказанные службой товарных операторов (пункт 2.3.1 мотивировочной части решения налогового органа), а решение от 22.06.2016 по данному эпизоду - оставлению в силе.

В остальной части постановление апелляционного суда от 16.12.2016 следует оставить без изменения.

Руководствуясь статьей 286, пунктами 1, 5 части 1 статьи 287 и статьей 289 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, Арбитражный суд Северо-Западного округа

п о с т а н о в и л :

постановление Четырнадцатого арбитражного апелляционного суда от 16.12.2016 по делу № А05-4077/2016 отменить в части отказа в удовлетворении требований акционерного общества по геологии, поискам, разведке и добыче нефти и газа «ННК-Печоранефть» о признании недействительным решения Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам по Архангельской области и Ненецкому автономному округу от 23.10.2015 № 07-09/636 (в редакции изменений, внесенных письмом Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам по Архангельской области и Ненецкому автономному округу от 25.02.2016 № 02-11/1/00690) о доначислении налога на добавленную стоимость, начисления соответствующих сумм пеней и штрафа по эпизоду, связанному с предъявлением к вычету налога на добавленную стоимость, уплаченного обществу с ограниченной ответственностью «Лукойл-Коми» за услуги, оказанные службой товарных операторов (пункт 2.3.1 мотивировочной части решения налогового органа).

В этой части оставить в силе решение Арбитражного суда Архангельской области от 22.06.2016 по данному делу.

В остальной части постановление Четырнадцатого арбитражного апелляционного суда от 16.12.2016 по делу № А05-4077/2016 оставить без изменения.

Председательствующий

С.В. Соколова

Судьи

Л.Б. Мунтян

Ю.А. Родин