

Судебно-арбитражная практика. Соблюдение баланса частных и публичных интересов в налоговых спорах с участием недропользователей

Акчурина Галина Маратовна

Партнер,
Директор департамента
Налоговых споров «ФБК Право»

01.12.2016



Нужно ли при определении действительных налоговых обязательств, проверки факта получения необоснованной налоговой выгоды учитывать суммы налогов, уплаченных другими участниками оспариваемых налоговым органом сделок?

Ситуация: Налоговый орган в рамках проведения выездной налоговой проверки обвинил налогоплательщика в получении необоснованной налоговой выгоды.

Налогоплательщик заключил договора с материнской компании на передачу функций единоличного исполнительного органа. Налоговый орган посчитал, что значительная часть функций по управлению продолжает выполняться сотрудниками налогоплательщика, которые к моменту заключения договора на управление были переведены в материнскую компанию.

С учетом фактически выполняемых материнской компанией функций по управлению стоимость услуг материнской компании умышленно завышена в десятки раз по сравнению с действительной рыночной ценой таких услуг. Обществу доначислен налог на прибыль и НДС с разницы между фактической ценой спорной услуги и «рыночной ценой», определенной налоговым органом в порядке ст. 95 НК РФ.

При этом обе стороны сделки стоят на налоговом учете, платят налоги, находятся на общем режиме налогообложения. Лицо, получающее доход, не имеет убытков, не применяет пониженные налоговые ставки и т.п.

Позиция Минфина России по вопросу о случаях, в которых территориальный налоговый орган вправе провести проверку цен

Минфин России полагает, что существует три варианта проверок цен в сделках в соответствии с правилами Раздела V.1 НК РФ:

Первый вариант – проверка цен в контролируемых сделках, которую осуществляет исключительно ФНС России;

Второй вариант – проверка цен в сделках, не признаваемых контролируемыми, в рамках выездных и камеральных налоговых проверок, в отношении которых исчисление налоговой базы осуществляется на основании части II НК РФ со ссылками на ст. 105.3 НК РФ;

Третий вариант – проверка иных сделок, по которым установлено манипулирование налогоплательщиком ценами и необходимо доказывание получения налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды в рамках выездных и камеральных налоговых проверок.

Позиция ФНС России по вопросу о случаях, в которых территориальный налоговый орган вправе провести проверку цен

2015 год

Письмо ФНС России от 16.06.2015 № ЕД-2-13/710@:

«В случае если сделки между взаимозависимыми лицами не признаются контролируемыми в соответствии со статьей 105.14 НК РФ, контроль соответствия цен, применяемых в таких сделках, рыночным ценам осуществляется территориальными налоговыми органами в ходе выездных и камеральных налоговых проверок при условии выявления необоснованной налоговой выгоды».



**Определение Верховного Суда РФ
от 11.04.2016 №308-КГ15-16651**

и



**Определение Верховного Суда РФ
от 22 июля 2016 г. N 305-КГ16-4920**

ООО «Деловой центр Минаевский»

Вопросы, поднятые Определением ВС от 22.07.2016 Дело №А40-63374/2015

1. Когда необоснованная налоговая выгода может считаться полученной?

Является ли основанием для вывода о получении необоснованной налоговой выгоды только факт того, что цена в сделке между взаимозависимыми лицами многократно отклоняется от уровня рыночных цен, что ставит под сомнение саму возможность совершения операций на таких условиях, что с учетом взаимозависимости сторон и отсутствия экономически обоснованных причин к установлению цены в столь заниженном размере, позволяет сделать вывод о направленности сделки на налоговую экономию?

ИЛИ

Еще требуется доказать причинение ущерба КАЗНЕ?

2. Какими методами определяются «рыночные цены» при обвинении налогоплательщика в получении необоснованной налоговой выгоды? Какими документами допустимо доказывать соответствие/несоответствие цен, примененных в сделке, рыночному уровню при обвинении в получении необоснованной налоговой выгоды?

3. Правомерно ли ВС РФ в своем Определении допускает определение «рыночных цен» при обвинении налогоплательщика в получении необоснованной налоговой выгоды по правилам подп.7 п.1. ст. 31 НК РФ?



Данная норма устанавливает порядок определения налоговой базы расчетным методом, который предполагает *«исчисление налогов с той или иной степенью вероятности»*.

Нужно ли при определении действительных налоговых обязательств, проверке факта получения необоснованной налоговой выгоды учитывать суммы налогов, уплаченных другими участниками оспариваемых налоговым органом сделок?

Дело № А40-163997/2016

Позиция налогоплательщика:

Целью совершения спорных сделок не являлась и не могла являться экономия на налогах, т.е. получение необоснованной налоговой выгоды.

Следовательно, у территориального налогового органа не было права контролировать цены по сделке.

В РЕЗУЛЬТАТЕ СОВЕРШЕННЫХ СДЕЛОК СУММА НАЛОГА В БЮДЖЕТ УПЛАЧЕНА В БОЛЬШЕМ РАЗМЕРЕ, А НЕ В МЕНЬШЕМ: БЮДЖЕТНАЯ СИСТЕМА РФ ПОЛУЧИЛА БОЛЬШЕ НАЛОГОВ ПО СРАВНЕНИЮ С ТЕМ, ЕСЛИ БЫ:

- сделки не были совершены;
- или**
- денежные средства были бы переданы от дочерней компании к материнской компании безвозмездно, как фактически и квалифицирует налоговый орган расходы Общества по спорным сделкам (пп. 11 п. 1 ст. 251 НК РФ).

Нужно ли при определении действительных налоговых обязательств, проверке факта получения необоснованной налоговой выгоды учитывать суммы налогов, уплаченных другими участниками оспариваемых налоговым органом сделок?

Позиция налогового органа:

1. Спорные сделки были совершены с целью получения необоснованной налоговой выгоды, так как спорные услуги оказывались в минимальных размерах, цена сделок была умышленно завышена. Действительной целью сделок было «насыщение денежными средствами» управляющей компании.
2. Налоговый орган не обязан определять налоговые обязательства по сделке с учетом произведенной переквалификации, так как материнская компания, получившая денежные средства по спорной сделке, не стоит на учете в налоговом органе, который проверяет Общество.
3. Налоговый орган должен определить суммы налога, не уплаченные проверяемым лицом, без учета сумм налога, уплаченных его контрагентом, так как данные лица не входят в КГН, Разделом V.1 НК РФ право на встречные корректировки по неконтролируемым сделкам не предусмотрено, т.е. нет предусмотренных законом оснований определять обязанности налогоплательщика с учетом сумм налогов, уплаченных его контрагентом.

Нужно ли при определении действительных налоговых обязательств, проверки факта получения необоснованной налоговой выгоды учитывать суммы налогов, уплаченных другими участниками оспариваемых налоговым органом сделок?

Учитывать суммы налогов, уплаченные всеми участниками проверяемых сделок, необходимо учитывать при решении вопроса о наличии/ отсутствии факта получения необоснованной налоговой выгоды, получение которой невозможно без установления факта причинения ущерба бюджетной системе РФ.

Также необходимо вернуться к правовым позициям, выработанным Президиумом ВАС РФ по Делу № 8867/10 от 28.10.2010:

«инспекция частично приняла как расходы, так и вычеты по налогу на добавленную стоимость с операций..., тем самым признав их направленность как на получение дохода в целях исчисления налога на прибыль, так и на формирование облагаемых оборотов по налогу на добавленную стоимость.

Между тем, признавая факт получения налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды в виде уменьшения налоговой базы либо применения налогового вычета, невозможно ставить под сомнение хозяйственную операцию в части, что было сделано инспекцией при проведении данной выездной налоговой проверки. В подобных случаях Кодекс предусматривает проверку соответствия примененных налогоплательщиком цен с учетом положений статьи 40 Кодекса при наличии к этому оснований, установленных [пунктом 2](#) названной статьи».

II. Применение льготы (пониженной ставки) по налогу на имущество организаций в части объектов магистрального газопровода, принадлежащих организациям, добывающим ПИ

До 1 января 2013 г. согласно п. 11 ст. 381 НК РФ не подлежало налогообложению налогом на имущество:

- 1) имущество, поименованное в Перечне, утвержденном постановлением Правительства РФ от 30.09.2004 № 504;
- 2) имущество, являющееся неотъемлемой частью имущества, поименованного в Перечне, утвержденном постановлением Правительства РФ от 30.09.2004 № 504.

С 1 января 2013 г. в соответствии с п. 3 ст. 380 НК РФ к указанным объектам применяется пониженная ставка налога на имущество.

Магистральные газопроводы и имущество, относящееся к магистральным газопроводам, поименованы в указанном перечне.

Определение «магистральный газопровод (трубопровод)» в налоговом законодательстве отсутствует, следовательно, в силу ст. 11 НК РФ необходимо руководствоваться иными отраслями законодательства.

Однако такое определение отсутствует и в других федеральных законах

Применение льготы (пониженной ставки) по налогу на имущество организаций в части объектов магистрального газопровода

Понятие магистральный газопровод (трубопровод) раскрывается, в частности в следующих нормативных документах:

- **Нормах федерального уровня:**

- СНиП 2.05.06-85. Магистральные трубопроводы, утв. Постановлением Госстроя СССР от 30.03.1985 № 30, ОНТП 51-1-85 «Общесоюзные нормы технологического проектирования. Магистральные трубопроводы. Часть 1. Газопроводы, Мингазпром СССР», Правилах охраны магистральных трубопроводов, утв. Минтопэнерго РФ от 29.04.1992 и Постановлением Госгортехнадзора РФ от 22.04.1992 № 9, СП 36.13330.2012. Магистральные трубопроводы. Актуализированная редакция СНиП 2.05.06-85, СП 86.13330.2014 Магистральные трубопроводы (пересмотр актуализированного СНиП III-42-80 «Магистральные трубопроводы»).

- **Стандартах, в т.ч. разрабатываемых на уровне холдинговых структур:**

- ОСТ 51.54-79 «Транспорт газа трубопроводный. Основные термины и определения», СТО Газпром 2-3.5-051-2006 «Нормы технологического проектирования магистральных газопроводов» и др.

Применение льготы (пониженной ставки) по налогу на имущество организаций в части объектов магистрального газопровода

Позиция налогоплательщика:

Целевое назначение газопровода в указанных нормативных актах определено как транспортировка от места выхода с промысла подготовленной к дальнейму транспорту товарной продукции до места потребления.

Основой для определения статуса газопровода являются его:

- технические характеристики (транспортируемый продукт; диаметр труб; рабочее давление);
- функциональное назначение (газопровод должен быть предназначен для транспортировки подготовленного природного газа из районов их добычи (от промыслов), производства или хранения до мест потребления). При этом не каждый инвентарный объект должен доставлять газ непосредственно до потребителей.

(!)

Таким образом, если газопровод налогоплательщика полностью соответствует признакам, характеризующим магистральный газопровод в соответствии с федеральными и отраслевыми нормативными документами в области проектирования, строительства, эксплуатации, охраны и промышленной безопасности магистральных газопроводов, то он является магистральным.

Однако налоговые органы часто не соглашаются с квалификацией трубопроводов в качестве магистральных и производят перекалфикацию в иные виды трубопроводов, не попадающие под действие льготы (пониженной ставки) по налогу на прибыль.

Применение льготы (пониженной ставки) по налогу на имущество организаций в части объектов магистрального газопровода

Позиция налогового органа:

1. Налоговый орган переквалифицирует объекты, принадлежащие налогоплательщикам в иные виды трубопроводов, на которые не распространяется льгота (пониженная ставка) (например, промышленные, базовые, подключения).
2. Для обоснования переквалификации объектов магистрального газопровода в иные виды газопроводов налоговый орган использует СТО ГАЗПРОМ РД 2.5-141-2005. По мнению налоговых органов, данный стандарт устанавливает терминологическое и технологическое отличие газопровода магистрального от иных, в том числе базового, промышленного, подключения, соединительного, газосборного коллектора, шлейфа и др. Тем самым признав газопровод, например, базовым или подключения, налоговый орган указывает, что это исключает возможность его признания магистральным.
3. Владельцем магистрального газопровода может являться исключительно газотранспортная организация (ГТО). Все магистральные газопроводы входят в единую систему газоснабжения, которая должна принадлежать ПАО «Газпром» на праве собственности. Таким образом, если газопровод не принадлежит на праве собственности ПАО «Газпром», то такой объект не может быть признан магистральным газопроводом.

Применение льготы (пониженной ставки) по налогу на имущество организаций в части объектов магистрального газопровода



4. По мнению налогового органа, понятие «магистральный трубопровод» определяется в т.ч. обязанностью газотранспортных организаций обеспечить сторонним лицам недискриминационный доступ к своим газотранспортным мощностям. Установив, что имущество эксплуатируется только лицом, на чьем балансе числится соответствующий трубопровод, налоговый орган использует это в качестве дополнительной аргументации для отказа в применении льготы (пониженной ставки).
5. По мнению налогового органа, если газопровод, принадлежащий добывающей компании, не ведет непосредственно до потребителя или до ГРС, то он не может быть признан магистральным.
6. Факт наличия на балансе общества газопровода товарного газа, имеющего технические характеристики, соответствующие требованиям СНиП, не означает, что общество является собственником магистрального газопровода.

То есть, для целей проектирования, строительства, эксплуатации опасного производственного объекта газопровод может быть магистральным, а для целей налогообложения и применения СТО «Термины и определения» – не магистральным, а базовым газопроводом, газопроводом подключения и т.п.

Применение льготы (пониженной ставки) по налогу на имущество организаций в части объектов магистрального газопровода. Судебная практика

В настоящее время, в целом судебная практика сложилась не в пользу налогоплательщиков. Например:

1. (-) Дело №А40-98472/13 (ООО «Газпром добыча Астрахань»)

«...под магистральным газопроводом понимается комплекс производственных объектов, обеспечивающих транспорт природного или попутного нефтяного газа, в состав которого входят одноконтурный газопровод, компрессорные станции, установки дополнительной подготовки газа (например перед морским переходом), участки с лупингами, переходы через водные преграды, запорная арматура, камеры приема и запуска очистных устройств, газораспределительные станции, газоизмерительные станции, станции охлаждения газа. Под базовым газопроводом понимается газопровод, предназначенный для транспорта газа из районов его добычи в районы потребления или передачи в другие газопроводы».

«При этом судами проанализировано понятие магистральный трубопровод, и сделан вывод о необходимости применения при рассмотрении настоящего дела СТО ГАЗПРОМ РД 2.5-141-2005, который является обязательным для организаций, входящих в систему Газпрома и устанавливает терминологическое и технологическое отличие газопровода магистрального от иных, в том числе базового, промыслового, подключения, соединительного, газосборного коллектора, шлейфа и др.»

Применение льготы (пониженной ставки) по налогу на имущество организаций в части объектов магистрального газопровода. Судебная практика

В настоящее время, в целом судебная практика сложилась не в пользу налогоплательщиков. Например:

1. (-) Дело №А40-98472/13 (ООО «Газпром добыча Астрахань»)

Однако:

В соответствии с положениями ОНТП 51-1-85 установлено, что при выполнении гидравлических расчетов в зависимости от назначения магистральных газопроводов и степени неравномерности транспорта газа они подразделяются на:

- базовые;
- распределительные;
- маневренные;
- отводы.

Данный нормативный акт опровергает довод судов о том, что квалификация газопровода в качестве «базового» исключает его квалификацию как магистрального газопровода.

Применение льготы (пониженной ставки) по налогу на имущество организаций в части объектов магистрального газопровода.

Судебная практика

2. (-) Дело № А40-58445/15 (ООО «Севернефтегазпром»)

*«Понятие «магистрального трубопровода» определяется в первую очередь **правовым режимом его функционирования**, связанным с обязанностью газотранспортных организаций **обеспечивать сторонним лицам недискриминационный доступ** к своим газотранспортным мощностям, что соответствует общему правилу применения данной льготы по налогу на имущество организаций только **в отношении имущества общего пользования**. (посл. абз. стр. 7 Решения суда первой инстанции, абз. 7 стр. 3 Постановления суда апелляционной инстанции)*

*Спорный газопровод товарного газа **используется исключительно налогоплательщиком и** предназначен для доставки газа от установки комплексной подготовки газа на Южно-Русском НГМ до точки врезки в магистральный газопровод «Заполярье-Уренгой», находящийся в собственности ОАО «Газпром», **то есть не является имуществом общего пользования и в отношении него не может применяться льгота** предусмотренная пунктом 11 статьи 381 НК РФ»*

Применение льготы (пониженной ставки) по налогу на имущество организаций в части объектов магистрального газопровода.

Судебная практика

2. (-) Дело № А40-58445/15 (ООО «Севернефтегазпром»)

Однако, магистральных газопроводом «общего пользования» не существует.

«Судами установлено, что спорный объект является газопроводом подключения, предназначен только для подачи подготовленного к дальнейшему транспорту природного газа от производителя (общества) до точки врезки в магистральный газопровод, а не до места потребления.

факт наличия на балансе общества газопровода товарного газа, имеющего технические характеристики (диаметр трубы, давление), соответствующие требованиям СНиП, не означает, что общество является собственником магистрального газопровода, как единого комплекса производственных объектов, входящих в Единую систему газоснабжения.»

Однако, разработчик СТО, примененного судом, указал:

«термин «газопровод подключения» (п. 3.7) является вспомогательным по отношению к термину «магистральный газопровод», он отражает положение данного газопровода в технологической цепочке транспортировки подготовленной продукции (природного газа) и не может восприниматься в качестве альтернативного в отношении термина «магистральный газопровод».

(Не принято во внимание судом, так как разработчик СТО – косвенно взаимозависимое лицо с заявителем)

Применение льготы (пониженной ставки) по налогу на имущество организаций в части объектов магистрального газопровода. Судебная практика

3. (-) Дело №А40-220467/15 (ООО «НОВАТЭК- ТАРКОСАЛЕНЕФТЕГАЗ»)

«... существующие механизмы государственного регулирования в сфере магистрального трубопроводного транспорта налагают на газотранспортные организации соответствующие обязанности (предоставление недискриминационного доступа к своим транспортным мощностям), ограничения (обязательная тарификация услуг по транспортировке газа и их обязательное утверждение государственным органом – в проверяемом периоде ФСТ России), несоблюдение которых влечет привлечение к ответственности (административной и уголовной), предполагается невозможным получение налоговой льготы организацией, не несущей бремя публичных обязанностей, ограничений и ответственности.»

Применение льготы (пониженной ставки) по налогу на имущество организаций в части объектов магистрального газопровода.

Судебная практика

3. (-) Дело №А40-220467/15 (ООО «НОВАТЭК- ТАРКОСАЛЕНЕФТЕГАЗ»)

В материалы дела Обществом представлена Рецензия от 06.04.2015 № 36/14, подготовленная ООО «Экспертно-юридический центр «РУСГАРАНТ» (далее – Рецензия). Суд критически оценивает представленную Рецензию поскольку лицо, дающее рецензию, не предупреждается об уголовной ответственности за дачу заведомо ложного экспертного заключения по ст. 307 УК РФ, такая рецензия силы экспертного заключения не имеет. Суд считает, что представленная Рецензия является субъективным мнением частного лица, высказывающего доводы в поддержку Заявителя, вследствие чего в соответствии со статьей 68 АПК РФ не может являться допустимым доказательством, опровергающим достоверность проведенной в рамках мероприятий налогового контроля экспертизы.

Однако: Статья 307. Заведомо ложные показания, заключение эксперта, специалиста или неправильный перевод

- Заведомо ложные показания свидетеля, потерпевшего либо заключение или показания эксперта, показания специалиста, а равно заведомо неправильный перевод в суде либо при производстве предварительного расследования -

Применение льготы (пониженной ставки) по налогу на имущество организаций в части объектов магистрального газопровода. Судебная практика



Такой подход судов к оценке доказательств, представляемых налогоплательщиком, стал уже обычным, что нарушает принцип равенства сторон и состязательности процесса, и, как следствие, баланс частных и публичных интересов.

Аналогичные подходы судов:

Дело А40-9262/2013: Налогоплательщик в подтверждение своих доводов ссылается на представленное в материалы дела экспертное заключение.... Фактически мнение, содержащееся в Экспертном заключении ГИАП, противоречит результатам проведенной ОАО «НИИТЭХИМ» в порядке требований ст. 95 НК РФ экспертизы...

Экспертное заключение ГИАП, в свою очередь, не может рассматриваться как допустимое доказательство по следующим обстоятельствам. Указанный документ, поименованный как «Экспертное заключение», выполнен вне рамок требований каких-либо правовых актов (статьи 95 НК РФ, статей 82, 86 АПК РФ, Федерального закона от 31.05.2001 № 73-ФЗ «О государственной судебно-экспертной деятельности в Российской Федерации» и т.д.). Какая-либо ответственность для специалистов ОАО «ГИАП», подготовивших экспертное заключение, не предусмотрена.

ФБК | 25 лет

Благодарим за внимание!

101990, Москва, ул. Мясницкая, д.44/1

Телефон (495) 737 5353

Факс (495) 737 5347

E-mail fbk@fbk.ru

