



ВЫСШИЙ АРБИТРАЖНЫЙ СУД РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ПОСТАНОВЛЕНИЕ Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации

№ 6480/13

Москва

29 октября 2013 г.

Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации
в составе:

председательствующего – Председателя Высшего Арбитражного
Суда Российской Федерации Иванова А.А.;

членов Президиума: Абсалямова А.В., Амосова С.М., Бациева В.В.,

Завьяловой Т.В., Зориной М.Г., Козловой О.А., Маковской А.А.,
Першутова А.Г., Сарбаша С.В., Слесарева В.Л., Юхнея М.Ф. –

рассмотрел заявление Межрегиональной инспекции Федеральной
налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам № 1 о пересмотре
в порядке надзора решения Арбитражного суда города Москвы
от 19.07.2012 по делу № А40-13655/12-99-68, постановления Девятого
арбитражного апелляционного суда от 04.10.2012 и постановления
Федерального арбитражного суда Московского округа от 12.02.2013
по тому же делу.

В заседании приняли участие представители:

от заявителя – Межрегиональной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам № 1 – Водовозов А.А., Грибков И.С., Маркарова О.А., Подгаевская О.А., Прядкина А.А.;

от открытого акционерного общества «Нижевартовское нефтегазодобывающее предприятие» – Годзданкер Э.С., Конькова Л.А., Сургунин Д.Н.

Заслушав и обсудив доклад судьи Зориной М.Г., а также объяснения представителей участвующих в деле лиц, Президиум установил следующее.

Открытое акционерное общество «Нижевартовское нефтегазодобывающее предприятие» (далее – общество, ОАО «ННП») обратилось в Арбитражный суд города Москвы с заявлением о признании недействительным решения Межрегиональной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам № 1 (далее – инспекция) от 07.06.2011 № 52-21-18/278р (далее – решение инспекции) в части доначисления 777 045 рублей налога на прибыль, 20 657 рублей 70 копеек единого социального налога, 87 716 348 рублей налога на добычу полезных ископаемых, начисления соответствующих сумм пеней и взыскания штрафов.

Решением Арбитражного суда города Москвы от 19.07.2012 производство по делу в части доначисления единого социального налога, начисления соответствующей суммы пеней и взыскания штрафа за неуплату этого налога прекращено, в остальной части заявленные требования удовлетворены.

Постановлением Девятого арбитражного апелляционного суда от 04.10.2012 решение суда первой инстанции оставлено без изменения.

Федеральный арбитражный суд Московского округа постановлением от 12.02.2013 указанные судебные акты оставил без изменения.

В заявлении, поданном в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации, о пересмотре в порядке надзора названных судебных актов инспекция просит их отменить в части признания недействительным решения инспекции в части доначисления 87 716 348 рублей налога на добычу полезных ископаемых, начисления 11 300 563 рублей 85 копеек пеней и взыскания 13 334 740 рублей 60 копеек штрафа, ссылаясь на нарушение единообразия в толковании и применении арбитражными судами положений главы 26 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – Кодекс), а также несоответствие выводов судов фактическим обстоятельствам, отказать обществу в удовлетворении требований в этой части.

В отзыве на заявление общество просит оставить оспариваемые судебные акты без изменения как соответствующие нормам законодательства о налогах и сборах.

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.

Как установлено судами и усматривается из материалов дела, общество осуществляет разработку Ершового, Западно-Сороминского, Колик-Еганского, Кошильского, Пермьяковского, Сороминского, Тарховского, Туль-Еганского, Хохряковского месторождений нефти.

В лицензионных соглашениях, прилагаемых к лицензиям на право пользования недрами и являющихся их неотъемлемыми частями, определено, что добыча нефти – это процесс, заключающийся в подъеме на поверхность водогазонефтяной смеси из скважин, ее первичной, затем ступенчатой подготовке до нефти товарных кондиций

в соответствии с ГОСТ 9965-76 (в настоящее время – ГОСТ Р 51858-2002 «Нефть. Общие технические условия», утвержденный и введенный в действие с 01.07.2002 постановлением Госстандарта России от 08.01.2002 № 2-ст (далее – ГОСТ)); товарная нефть – нефть, прошедшая предварительную (первичную), затем ступенчатую подготовку на технологических установках, предназначенных для подготовки нефти до товарных кондиций в соответствии с ГОСТом; учет добываемой продукции ведется на узле учета, установленном на конечном пункте выхода продукции с лицензионного участка.

Добытая водогазонефтяная смесь после предварительной подготовки на разрабатываемых ОАО «ННП» месторождениях поступала на центральные пункты сбора «Хохряковский» и «Ершовый» (далее – центральные пункты сбора ОАО «ННП») для окончательной доработки до товарных кондиций, то есть до соответствия требованиям ГОСТа, распространяющегося на нефть для поставки транспортным организациям, предприятиям Российской Федерации и на экспорт.

На центральных пунктах сбора ОАО «ННП» находились приборы учета нефти № 504 и № 505 (далее – узлы учета нефти ОАО «ННП»), по показаниям которых определялось количество нефти, передаваемой обществом на транспортировку.

Для транспортировки и сдачи нефти в систему открытого акционерного общества «АК «Транснефть» (далее – общество «АК «Транснефть») между ОАО «ННП» и открытым акционерным обществом «ТНК-Нижневартовск» (далее – общество «ТНК-Нижневартовск») заключены договоры от 17.12.2007 № ТНВ-0208/08/ННП06/0009/08, от 24.12.2008 № ТНВ-0115/09/ННП-19-218/09 на оказание услуг по транспортировке, сдаче нефти и проведению химического анализа нефти на 2008 и 2009 годы соответственно (далее – договоры).

Согласно этим договорам соответствующая ГОСТу нефть с центральных пунктов сбора ОАО «ННП» перекачивалась в Белозерный центральный товарный парк общества «ТНК-Нижневартовск» (далее – БЦТП общества «ТНК-Нижневартовск»), на который также поступала товарная нефть от других нефтедобытчиков.

Принятая обществом «ТНК-Нижневартовск» нефть перед сдачей в систему общества «АК «Транснефть» проходила доподготовку, и ее количество повторно измерялось на узле учета нефти БЦТП общества «ТНК-Нижневартовск» № 544 (далее – узел учета нефти общества «ТНК-Нижневартовск»). Затем на основании показателей этого узла учета расчетным путем определялось количество нефти, поступившей от каждого из поставщиков, в том числе и от ОАО «ННП». Констатируемая отрицательная разница в количестве нефти на узле учета нефти общества «ТНК-Нижневартовск» по сравнению с показаниями узлов учета нефти ОАО «ННП» в договорах (пункт 2.4) обозначена как технологические потери нефти на БЦТП общества «ТНК-Нижневартовск» и названа дебалансом, который в силу договоров относился на ОАО «ННП».

В ходе проведения выездной налоговой проверки за 2008–2009 годы инспекция пришла к выводу о неправомерном уменьшении обществом количества нефти, подлежащего обложению налогом на добычу полезных ископаемых, вследствие неучета дебаланса, что привело к неуплате в бюджет 87 716 348 рублей. По мнению инспекции, дебаланс как разница между количеством товарной нефти, прошедшей через узлы учета нефти ОАО «ННП» и узел учета нефти общества «ТНК-Нижневартовск», не должен уменьшать налоговую базу по налогу на добычу полезных ископаемых, поскольку с центральных пунктов сбора ОАО «ННП» откачивалась нефть, доведенная до соответствия требованиям ГОСТа.

В обоснование своего вывода инспекция сослалась на то, что объектом обложения названным налогом является продукция, первая по своему качеству соответствующая ГОСТу, а уменьшение количества добытой нефти, облагаемой налогом в порядке, предусмотренном пунктом 2 статьи 342 Кодекса, допускается только в пределах утвержденного в установленном порядке норматива потерь нефти. Кроме того, инспекция указала, что паспорта качества нефти, содержащие качественные характеристики нефти как соответствующей требованиям ГОСТа, были сформированы на центральных пунктах сбора ОАО «ННП».

Не согласившись с выводом инспекции, общество обратилось в арбитражный суд с заявлением о признании решения инспекции частично недействительным.

Суды удовлетворили требования общества, поскольку пришли к выводу о том, что полный цикл технологических операций по добыче нефти заканчивается не на центральных пунктах сбора ОАО «ННП», а в БЦТП общества «ТНК-Нижневартовск». Суды указали, что сдача нефти обществу «АК «Транснефть» для дальнейшей транспортировки невозможна без проведения ее дополнительной подготовки обществом «ТНК-Нижневартовск». При этом суды исходили из того, что технология транспортировки нефти по трубопроводу протяженностью 100 километров с узлов учета нефти ОАО «ННП» до узла учета нефти общества «ТНК-Нижневартовск» не может обеспечить нормативные качественные показатели нефти ОАО «ННП» в связи с ее смешением с нефтью иных поставщиков.

Вывод судов о том, что технологический цикл добычи обществом нефти завершается на БЦТП общества «ТНК-Нижневартовск», противоречит следующим положениям Кодекса.

Объектом обложения рассматриваемым налогом признаются полезные ископаемые, добытые из недр на территории Российской Федерации на участке недр, предоставленном налогоплательщику

в пользование в соответствии с законодательством Российской Федерации о недрах (подпункт 1 пункта 1 статьи 336 Кодекса).

Полезным ископаемым признается продукция, содержащаяся в фактически добытом (извлеченном) из недр минеральном сырье (жидкости и иной смеси), первая по своему качеству соответствующая государственному стандарту Российской Федерации (пункт 1 статьи 337 Кодекса), то есть нефть обезвоженная, обессоленная и стабилизированная.

Количество добытой нефти обезвоженной, обессоленной и стабилизированной определяется в единицах массы нетто; в целях главы 26 Кодекса массой нетто признается количество нефти за вычетом отделенной воды, попутного нефтяного газа и примесей, а также за вычетом содержащихся в нефти во взвешенном состоянии воды, хлористых солей и механических примесей, определяемых лабораторными анализами; количество добытого полезного ископаемого определяется налогоплательщиком самостоятельно прямым (посредством применения измерительных средств и устройств) или косвенным (расчетно, по данным о содержании добытого полезного ископаемого в извлекаемом из недр минеральном сырье) методом (пункты 1 и 2 статьи 339 Кодекса).

Фактическими потерями полезного ископаемого признается разница между расчетным количеством полезного ископаемого, на которое уменьшаются запасы полезного ископаемого, и количеством фактически добытого полезного ископаемого, определяемым по завершении полного технологического цикла по добыче; фактические потери учитываются при определении количества добытого полезного ископаемого в том налоговом периоде, в котором производилось их измерение, в размере, определенном по итогам произведенных измерений (пункт 3 статьи 339 Кодекса).

При определении количества добытого в налоговом периоде полезного ископаемого учитывается полезное ископаемое, в отношении которого в налоговом периоде завершен комплекс технологических операций (процессов) по добыче (извлечению) полезного ископаемого из

недр. При разработке месторождения в соответствии с лицензией на добычу полезного ископаемого учитывается весь комплекс технологических операций (процессов), предусмотренных техническим проектом разработки месторождения полезного ископаемого (пункт 7 статьи 339 Кодекса).

Из анализа названных положений следует, что окончанием процесса добычи нефти глава 26 Кодекса определяет доведение качества нефти до соответствия требованиям ГОСТа на участке недр, предоставленном в пользование, то есть получение ОАО «ННП» первой товарной нефти по завершении технологического цикла по ее добыче на разрабатываемом месторождении.

Поэтому вывод судов трех инстанций о том, что применительно к вопросам налогообложения технологический процесс доведения нефти до требований ГОСТа завершается не самим ОАО «ННП», выполняющим комплекс технологических операций по извлечению полезного ископаемого из недр и доведению его до требований ГОСТа, а иным лицом, участвующим в его транспортировке (обществом «ТНК-Нижневартовск»), неправилен.

Также вывод судов не согласуется с имеющимися в материалах дела документами, в частности с проектами разработки месторождений, указывающими на окончательное доведение нефти до состояния товарной кондиции, соответствующей требованиям ГОСТа и пригодной для коммерческой сдачи в систему магистральных нефтепроводов на центральных пунктах сбора ОАО «ННП». Кроме того, руководствуясь Технологическим регламентом БЦТП общества «ТНК-Нижневартовск», который утвержден главным инженером этого общества, суды не учли, что названный регламент не имеет никакого отношения к технологическим операциям, связанным с разработкой месторождений, на которые у ОАО «ННП» имеются лицензии, и доведению им добытой нефти до требований ГОСТа, а касается деятельности одного из структурных подразделений

общества «ТНК-Нижневартовск», в состав которого входит БЦТП общества «ТНК-Нижневартовск», но никак ни деятельности ОАО «ННП».

Судами также оставлено без внимания и положение Кодекса о том, что налог на добычу полезных ископаемых должен уплачиваться в том числе и с фактических потерь по налоговой ставке, установленной для нефти, за исключением нормативных потерь, которые в силу пункта 1 статьи 342 Кодекса облагаются по налоговой ставке 0 процентов. При этом судом первой инстанции установлено и материалами дела подтверждается, что начиная с 2008 года в соответствии с указаниями комиссии Минпромэнерго России при определении норматива потерь в него не включаются какие-либо потери нефти, возникающие на БЦТП общества «ТНК-Нижневартовск».

В связи с этим связанные с транспортировкой, доработкой или иными операциями с нефтью сверхнормативные потери, возникающие после прохождения нефтью узлов учета нефти ОАО «ННП», не могут выводиться из-под налогообложения или облагаться налоговой ставкой 0 процентов.

Введение обществом в свою договорную практику понятия «дебаланс» не может влиять на налогообложение, поскольку такое понятие налоговому законодательству неизвестно, а Кодекс не связывает с ним наступление каких-либо правовых последствий.

Таким образом, все количество добытой нефти, подготовленной до требований ГОСТа по показаниям приборов узлов учета нефти ОАО «ННП» должно облагаться налогом на добычу полезных ископаемых по действующей в рассматриваемый период налоговой ставке на нефть обезвоженную, обессоленную и стабилизированную.

При названных обстоятельствах оспариваемые судебные акты в части признания недействительным решения инспекции в части доначисления 87 716 348 рублей налога на добычу полезных ископаемых, начисления 11 300 563 рублей 85 копеек пеней и взыскания

13 334 740 рублей 60 копеек штрафа подлежат отмене согласно пункту 1 части 1 статьи 304 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации как нарушающие единообразие в толковании и применении арбитражными судами норм материального права.

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 города Москвы от 19.07.2012 по делу № А40-13655/12-99-68, постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 04.10.2012 и постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 12.02.2013 по тому же делу в части признания недействительным решения Межрегиональной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам № 1 от 07.06.2011 № 52-21-18/278р в части доначисления 87 716 348 рублей налога на добычу полезных ископаемых, начисления 11 300 563 рублей 85 копеек пеней и взыскания 13 334 740 рублей 60 копеек штрафа отменить.

В отмененной части в удовлетворении заявления открытого акционерного общества «Нижневартовское нефтегазодобывающее предприятие» отказать.

В остальной части указанные судебные акты оставить без изменения.

Председательствующий

А.А. Иванов