

# Влияние налоговых споров на деятельность компаний в сфере недропользования

**В.М. Зарипов**, заместитель главного редактора журнала «Налоговед»

В данной статье обращается внимание на несколько важнейших практических ситуаций, имевших место в последнее время (дело «ЮКОСа», «байконурские схемы» и др.). Автор комментирует судебные решения и показывает их значение для компаний. Заключительная часть статьи посвящена практическим рекомендациям автора по налоговому планированию.

В отношении основного налога для недропользователей — налога на добычу полезных ископаемых (НДПИ) — следует присоединиться к мнению большинства специалистов о том, что система элементов налога, установленная в главе 26 НК РФ, достаточно проста, а все вопросы и недоразумения возникают вокруг используемых терминов. Эти термины, с одной стороны, имеют техническое содержание, с другой стороны, они — правовые, поскольку предусмотрены в законе и непосредственно влияют на права налогоплательщиков. Глава 26 сформулирована именно таким образом, что понятие полезного ископаемого — это мостик между фактической добычей и налоговыми последствиями. Конечно, это наиболее проблемная зона: многое зависит от технологии добычи и от характеристики самого полезного ископаемого. Наличие в главе 26 юридико-технических понятий на практике, особенно в налоговых спорах, заставляет обращаться к технологической документации и экспертам в области добычи полезных ископаемых.

Говоря о проблемах, связанных с взиманием НДПИ, и о проблемах администрирования крупнейших налогоплательщиков, нельзя не учитывать и общий фон, который создают сегодня нерешенные проблемы, связанные с пределами налоговой минимизации и налогового контроля.

Правильное понимание ситуации, а также некоторые рекомендации помогут компаниям адекватно сформировать стратегию компании на ближайшие годы и избежать неблагоприятных последствий.

В последние годы много внимания уделялось налогообложению нефтяных компаний — это видно не только по заявлениям чиновников и изменениям в налоговом законодательстве, но и по количеству споров о применении налогового законодательства. Постепенно в поле зрения налоговых органов попадают и угольные компании, и металлургические холдинги, у которых, как правило, есть свои добывающие подразделения.

Прошедшие два года прошли под знаком известных всем дел: это дело «ЮКОСа» и «байконурские схемы».

## Знаковые налоговые споры 2004–2005 годов

### Дело «ЮКОСа»

Дело «ЮКОСа» сейчас крайне сложно оценивать с юридической точки зрения, потому что это очень многоаспектное и многофакторное дело, вопросов в нем пока больше, чем ответов. Это дело не только показательное, как было публично объявлено, но и системообразующее, поскольку серьезно повлияло на систему взаимоотношений государства и налогоплательщиков.

Существует немало решений арбитражных судов по этому делу, есть два решения Конституционного Суда РФ, напрямую касающихся дела «ЮКОСа», ожидаются и решения Европейского суда по правам человека. Европейский суд по правам человека вынес предварительное решение о том, чтобы обязать государственные органы Российской Федерации представить свои пояснения по этому делу (решение ЕСПЧ от 14 декабря 2004 г. № 14902/04). В решении описывается следующая ситуация: компании были предъявлены претензии от налоговых органов в связи с тем, что компания продавала нефть через сеть компаний, зарегистрированных в местных налоговых территориях, при этом не инвестируя

в экономику данных регионов соразмерные суммы. На стадии исполнения решения налогового органа о взыскании недоимки, пени и штрафа компании было предоставлено лишь пять дней на уплату десятков миллиардов рублей. Компания также считает, что те суммы, которые были наложены и взысканы в максимально короткие сроки, при том что арбитражный суд запретил компании продавать свои активы на время производства по делу, искусственно создают ситуацию фактического банкротства и ведут к краху компании.

Это не единственное решение по делу «ЮКОСа»: следует напомнить об Определении Конституционного Суда РФ от 18 января 2005 г. № 36-О. 18 января 2005 г. Конституционный Суд РФ вынес решение, которое с точки зрения компании можно

рассматривать как ложку меда в бочке дегтя. Конституционный Суд РФ отметил, что понятие недобросовестности налогоплательщиков — это понятие, которое нельзя универсализировать, т.е. распространять его на все ситуации, в том числе связанные с ответственностью и гарантиями прав человека. Конституционный Суд РФ говорит в этом Определении, что впервые термин «недобросовестный налогоплательщик» был использован в ситуации с проблемными банками, когда некоторые лица решили воспользоваться статьей 45 Налогового кодекса РФ для того, чтобы сделать вид, что они уплатили налоги. Против такого формального подхода Конституционный Суд РФ изобрел неформальное, оценочное понятие — «недобросовестность налогоплательщика и банка». В Определении от 18 января 2005 г. Конституционный Суд РФ указывает, что только на эту ситуацию и нужно распространять данный термин. Либо, если сам Конституционный Суд РФ посчитает нужным, он расширит сферу применения этого термина.

Однако Определение от 18 января 2005 г. не повлияло на ход дела «ЮКОСа». Сроки давности привлечения к ответственности все-таки были преодолены. 14 июля 2005 г. Конституционный Суд РФ вынес Постановление, из которого следует, что если акт проверки оформлен, допустим, в декабре 2003 г., а решение — в январе 2004 г., то сроки давности

привлечения к ответственности нужно рассчитывать не до решения налогового органа, а до акта проверки, который составляется значительно раньше. Дополнительно Конституционный Суд РФ отметил, что если компания препятствует налоговому контролю, то это позволяет суду отказать в гарантиях, связанных со сроками давности; т.е. компания утрачивает право апеллировать к истечению сроков давности. Такое Постановление позволило арбитражным судам взыскать штрафы с компании «ЮКОС» и за 2000 год.

Это очень опасное решение не только для нефтяных компаний и других недропользователей, но и для всех налогоплательщиков. Любой факт отказа в предоставлении документов и даже шаги, в целом направленные на защиту прав налогоплатель-

Любой факт отказа в предоставлении документов и даже шаги, в целом направленные на защиту прав налогоплательщиков, в конкретной ситуации могут быть расценены как воспрепятствование налоговому контролю, и компания может лишиться права ссылаться на истечение сроков давности.

щиков, в конкретной ситуации могут быть расценены как воспрепятствование налоговому контролю, и компания может лишиться права ссылаться на истечение сроков давности. Можно сказать, что сроки давности, еще недавно четко определенные в три года, сегодня существуют весьма условно. Такое решение Конституционного Суда РФ отражает общую тенденцию размывания правил поведения, которые становятся все более неопределенными, когда непонятно, кому и что разрешено, а что запрещено. Подобная ситуация выгодна лишь некоторым компаниям и чиновникам.

### «Байконурские схемы»

Следующая группа решений — это решения Конституционного Суда РФ и Высшего Арбитражного Суда РФ, связанные с так называемой байконурской схемой. Как известно, в 2001 г. взимался акциз на переработку нефти в нефтепродукты; с 2002 г. этот налог включен в состав налога на добычу полезных ископаемых. На территории Байконура были зарегистрированы российские компании, которые взяли в аренду производственные мощности нефтеперерабатывающих заводов, находящихся в России. С формальной точки зрения получилось, что нефть перерабатывают байконурские компании. Поскольку именно они перерабатывали и поскольку на Байконуре в то время не существовало практически никаких налогов, в том числе акциза на переработку нефти, то получалось, что можно акциз на переработку нефти не платить, несмотря на факт переработки. Конечно же, и налоговые органы, и прокуратура не согласились с таким подходом и оспорили эти сделки в арбитражных судах. Арбитражные суды Московской области и Уральского округа поддержали государственные органы. Затем поддержал и санкционировал подобную практику и Конституционный Суд РФ. С чем невозможно смириться, хотя это факт — суды посчитали, что к данной ситуации можно применить положения ст. 169 ГК РФ. Эта статья предусматривает, что если сделка была направлена на цели, заведомо противные основам нравственности и правопорядка, то все полученное по сделке вы-

скаивается в доход государства. Причем конфискуется именно все полученное по сделке (стоимость товаров, выручка), а не недоимка, пени и штрафы.

Нефтяные компании, когда к ним выставили подобные требования, обратились в Конституционный Суд РФ, ссылаясь на то, что данную статью ГК РФ нельзя применять в налоговых правоотношениях. Кроме того, даже само понятие «основы нравственности и правопорядка» настолько расплывчато, что его очень сложно применять на практике. В то же время никакой процедуры применения этой нормы нет. В результате получается, что никто никому умысел не доказывает, как того требует статья, может быть это происходит еще и потому, что в гражданском праве в целом существует презумпция виновности. Вот в каких условиях применяется столь жестокая, можно сказать, уголовная мера ответственности.

Конституционный Суд РФ, рассматривая это дело и вынося Определения от 8 июня 2004 г. № 225-О, № 226-О и № 227-О, посчитал, что нужно санкционировать применение ст. 169 ГК РФ, если уклонение от уплаты налогов происходит

...налоговые органы в судах стали чаще подавать иски на основании ст. 169 ГК РФ, потому что гораздо проще стало выполнять план: не нужно рассчитывать налоги, можно просто объявлять сделку антисоциальной и конфисковывать все по сделке.

с помощью так называемых антисоциальных сделок. Высший Арбитражный Суд РФ вынес свой вердикт по делу 25 января 2005 г. (постановления Президиума ВАС РФ от 25 января 2005 г. № 10750/04, № 10755/04; № 10767/04).

После появления таких решений налоговые органы в судах стали чаще подавать иски на основании ст. 169 ГК РФ, потому что гораздо проще стало выполнять план: не нужно рассчитывать налоги, можно просто объявлять сделку антисоциальной и конфисковывать все по сделке. В практике есть случай, когда арбитражный суд по собственной инициативе (!) взыскал с обратившегося в суд за защитой налогоплательщика денежных средств в десять раз больше, чем неуплаченная сумма налога. Решение суда в дальнейшем было отменено, но уже одно лишь такое решение говорит о достаточно суровом подходе со стороны судов к подобным ситуациям (см. постановление ФАС МО от 19 мая 2005 г. по делу № КА-А40/3867-05). Есть ощущение, что эти дела — пик конфликта в сфере налогообложения нефтяных компаний, а значит, кризис уже позади.

### Дело о командировочных расходах

Следующее решение не касается напрямую добывающих компаний, хотя вынесено по делу с участием «Газпрома», но о нем нельзя не сказать. Благодаря «Газпрому» появилось решение Высшего Арбитражного Суда РФ от 26 января 2005 г. о том, каким образом следует рассчитывать налог на доходы физических лиц в тех случаях, когда люди едут в командировки и им выплачивают суточные свыше 100 руб. Очевидно, что 100 руб. — явно недостаточная сумма на сегодняшний день, но налоговые органы посчитали, что только в этих пределах выплаты суточных не должны облагаться налогом на доходы физических лиц. «Газпрому» удалось в суде доказать, что для налога на доходы физических лиц лимиты не установлены. Решение суда само по себе очень хорошее и правильное, но хотелось бы обратить внимание на один важный момент, поскольку не всегда налогоплательщики его учитывают.

Решение Высшего Арбитражного Суда РФ не значит, что можно выплачивать любые суточные, допустим, 10 тыс. руб. или 5 тыс. руб. Хотя, может быть, в определенных случаях это и будет оправданно: если в командировку едет, например, важная персона. Другое дело, что эти суммы должны быть экономически оправданны. Назначение суточных — это компенсация конкретному лицу неудобств и издержек, вызванных пребыванием в другом населенном пункте. Если выплачиваемые суммы превышают размер издержек и неудобств, то такие выплаты могут быть расценены налоговыми органами и судами как скрытая форма оплаты труда.

У любой возможности есть определенные пределы, в налогах эти пределы должны быть разумными и экономически и документально обоснованными, например, служебной запиской экономической службы компании или заключением внешних специалистов.

### Дело о налогообложении вознаграждений совету директоров

Практически любая добывающая компания зарегистрирована в форме акционерного общества, у которого есть совет директоров. Долгое время

в прессе высказывалось мнение, и его поддерживали многие налоговые консультанты, что вознаграждения членам совета директоров единым социальным налогом не облагаются. Такая позиция была основана на формальном прочтении статьи 236 НК РФ. Пункт 1 этой статьи определяет объект налогообложения по ЕСН как выплаты и иные вознаграждения по трудовым договорам и договорам гражданско-правового характера, предусматривающим оплату работ или услуг, а при выборах совета директоров часто договоры не оформляются.

Однако Высший Арбитражный Суд РФ признал такую практику неправомерной и в Постановлении от 25 июля 2005 г. указал, что платить налог все-таки необходимо, поскольку члены совета директоров являются не просто какими-то номинальными фигурами, они оказывают акционерному обществу услуги управленческого характера. Юристы, конечно, задают вопрос: а как же договор, ведь он не заключается?

Видимо, следует вспомнить по аналогии о том, что в трудовом законодательстве фактом заключения договора признается в том числе сам факт назначения на должность или выбора на должность.

В рассмотренной ситуации, на наш взгляд, штрафы взыскиваться не должны, потому что никакой вины налогоплательщика нет, ведь считалось, что платить налог не нужно. А вот недоимку и пеню уплатить придется.

Минимизацию налогов нельзя строить на использовании лишь каких-то гражданско-правовых инструментов, на оформлении «красивого» договора, потому что налоги имеют экономическое обоснование (п. 3 ст. 3 НК РФ). И если есть реализация, т.е. переход права собственности, если есть прибыль, то этот факт в любом случае не может быть оставлен без внимания для целей налогообложения, чем бы он ни прикрывался.

В рассмотренном деле правомерно ставить вопрос о том, что Высший Арбитражный Суд РФ своим решением фактически восполнил явный пробел в законе. Весьма показательно, что в России пробелы чаще всего заполняются не законодателем, а судами, причем задним числом, и к этому приходится быть готовым.

Если выплачиваемые суммы превышают размер издержек и неудобств, то такие выплаты могут быть расценены налоговыми органами и судами как скрытая форма оплаты труда.

## Возможности для налогового планирования

Одно из решений Федерального арбитражного суда Поволжского округа от 6 апреля 2005 г. на эту тему не может не поражать. Оказывается, как считает суд, под добросовестными налогоплательщиками должны пониматься лица, не использующие пробелы налогового законодательства в целях ухода от налогов. С одной стороны, есть пункт 7 ст. 3 НК РФ, который говорит о том, что все сомнения, противоречия, недостатки налогового законодательства должны трактоваться в пользу налогоплательщика, и это вправе делать и сам налогоплательщик, трактуя для себя закон, перед тем как исчислить налог в декларации, и, разумеется, налоговые органы и суды. С другой стороны, вывод суда не случаен — он отражает современные тенденции и подходы государственных органов.

Суды все чаще обращаются к требованию обязательности деловой разумной цели любой сделки. Однако при этом возникает серьезный вопрос о налоговой тайне. Всем известны факты, когда были широко распространены базы данных налогоплательщиков Москвы за 2003 и за 2004 годы. Никакой защиты государство фактически не обеспечило как на уровне сохранения тайны, так и на уровне расследования фактов ее разглашения. Можно ли взыскать какие-то убытки или выставить претензии — непонятно, да и кому их выставить? Если требовать от компаний раскрытия деловой цели, то есть серьезный риск, что информация попадет к конкурентам. Это очень серьезный момент в наших современных условиях, когда во многих секторах рынок уже насыщен.

Вышерассмотренные дела говорят о том, что налоговая политика государства за последние два года серьезно изменилась, причем изменилась во многом «благодаря» решениям судебных органов. Суды — не только орган правосудия, но и третья ветвь государственной власти. В своей практике суды реализуют налоговую политику и даже формируют ее. «Схемы» уже не столь привлекательны, как прежде, даже излишне ри-

скованны и явно нерентабельны с учетом всех возросших рисков.

1. В свете вышеизложенного необходимо говорить о налоговом планировании как о целенаправленном длительном процессе. Необходимо также подумать о налоговой безопасности компании в целом и о налоговой устойчивости конкретных сделок. Для этого следует, в частности, *изучать судебную практику*. Обзоры судебной практики, которые готовят некоторые юридические компании, позволяют быть всегда «на плаву» и понимать как общее состояние в какой-то сфере налогообложения, так и динамику, видеть ситуацию в разрезе регионов, риски и ошибки других.
2. Другой инструмент — это *выявление скрытых переплат*, они есть у любой компании в больших количествах. Эти переплаты тоже можно иметь в виду и учитывать как своего рода «подушки безопасности», потому что в бюджет должны взыскиваться именно неуплаченные налоги, а если у компании есть по каким-то причинам переплата налогов (например, не полностью использованы льготы и вычеты), даже в предыдущие периоды, то она должна быть учтена при определении положительного или отрицательного сальдо расчетов с бюджетом.
3. Еще один инструмент — это *обращение в налоговые органы с запросами*. ФНС России в письме от 26 января 2005 г. подтвердила, что налоговые органы должны давать ответы по любым вопросам, независимо от того, насколько они сложные или простые. Что делать с ответом, с которым компания не согласна? Благодаря решению Высшего Арбитражного Суда РФ появилась возможность оспорить разъяснение налогового органа по конкретному запросу и тем самым узнать окончательную позицию государства по какому-то вопросу, например, при расчете налоговых издержек инвестиционного проекта или крупной сделки (Постановление Президиума ВАС РФ от 22 июня 2004 г. № 2487/04). □

Однако при этом возникает серьезный вопрос о налоговой тайне... Если требовать от компаний раскрытия деловой цели, то есть серьезный риск, что информация попадет к конкурентам.