

Гражданско–правовые и налоговые риски, связанные с передачей прав доступа к системе магистральных нефтепроводов

С. Савсерис, старший юрист фирмы «Пепеляев, Гольцблат и партнеры»

Практически все нефтяные компании сталкиваются с проблемами использования системы магистральных нефтепроводов государственной компании «Транснефть» для вывоза нефти и нефтепродуктов за пределы территории РФ. Проблема заключается в том, что в отношениях между компанией «Транснефть» и экспортерами не действуют рыночные механизмы — цена на услуги нефтепроводов определяется государством, в связи с чем спрос неизменно превышает предложение. Там, где не работают рыночные механизмы, государство вынуждено вводить свои условия регулирования.

Основными условиями использования системы магистральных нефтепроводов, нефтепродуктопроводов и терминалов в морских портах для вывоза нефти, нефтепродуктов за пределы таможенной территории Российской Федерации (утв. постановлением Правительства РФ от 31 декабря 1994 г. № 1446) введены принципы равнодоступности и пропорциональности объемам добычи (переработки) нефти и нефтепродуктов, исходя из которых право доступа к системе магистральных нефтепроводов распределяется между собственниками нефти (нефтепродуктов) и закрепляется в квартальных графиках, утверждаемых Минтопэнерго России.

Производителям нефти и нефтепродуктов, получившим право доступа к системе магистральных нефтепроводов, пунктом 8 Основных условий предоставляется право уступить (передать или продать) такое право другой организации на основании договора, заключенного между ними с соблюдением требований гражданского законодательства, в пределах

объемов, установленных квартальными графиками транспортировки нефти и нефтепродуктов, с уведомлением об этом Минтопэнерго России. Проведем анализ.

1. Правовая природа договора о передаче графика транспортировки нефти за пределы таможенной территории РФ

В соответствии с п. 1 Основных условий использование системы магистральных нефтепроводов, нефтепродуктопроводов и терминалов в морских портах с целью вывоза нефти и нефтепродуктов за пределы таможенной территории Российской Федерации осуществляется с учетом их пропускной способности и исходя из принципа равнодоступности, пропорционально объемам добычи (переработки) нефти и нефтепродуктов. При этом, согласно п. 3 Основных условий, объемы транспортировки нефти для каждого производителя нефти предусматриваются в основном согласно объему добычи нефти с учетом обеспечения ее поставок на внутренний рынок в квартальных графиках транспортировки по системе магистральных нефтепроводов.

Таким образом, введение специального порядка предварительного определения объема экспорта нефти каждой из компаний — производителей нефти служит, во-первых, цели создания равных экономических условий для всех добывающих компаний и, во-вторых, цели обеспечения необходимого объема продаж нефти на внутреннем рынке.

При отсутствии специального регулирования затруднительно было бы обеспечить равный доступ всех собственников нефти к транспорт-

ной системе при наличии объективных технических или экономических ограничений.

Таким образом, рассматриваемые ограничения касаются гражданских прав собственников нефти на транспортировку российской нефти за пределы территории РФ. При этом ограничение, установленное Основными условиями, и административный порядок утверждения графика транспортировки не меняют гражданско-правовую природу права на совершение сделки с «Транснефтью».

Следует принимать во внимание, что в рассматриваемом случае имеет место ограничение гражданских прав субъектов предпринимательской деятельности, которыми они обладают в силу общей правоспособности, а не предоставление конкретному лицу дополнительных прав (как это происходит, например, при выдаче лицензии на право заниматься определенными видами деятельности).

Решение гражданско-правовых вопросов и налоговые последствия уступки такого права зависят от определения содержания такого права. Возможны две трактовки такого права: право на доступ к услугам по транспортировке нефти и само право на транспортировку нефти трубопроводным транспортом. По нашему мнению, в данном случае имеет место право на доступ к услугам по транспортировке нефти, т.е. право на заключение¹ договора с «Транснефтью» на прокачку определенного объема в определенном направлении. Если признать, что это — само право на транспортировку нефти, то его уступка без согласования с «Транснефтью» будет невозможна (будет являться ничтожной сделкой).

По своему характеру рассматриваемое право можно отнести к имущественным правам (право на заключение договора с «Транснефтью» на транспортировку нефти в определенном направлении; далее — право на заключение договора). В силу ст. 8 ГК РФ гражданские права могут возникать не только из договора, но и из административного акта. В обычной ситуации право на заключение договора и на оказание услуг принадлежит сторонам в силу закона и их общей правосубъектности. В данном же случае право на прокачку нефти на экспорт имеет особое правовое регулирование и возникает на основании административного акта — утвержденного Минтопэнерго графика прокачки нефти.

При этом следует отметить, что данное право не возникает из договора с АК «Транснефть», —

наличие этого права является дополнительным условием, при котором АК «Транснефть» будет обязана исполнить договорные обязательства перед заказчиком. Однако без заключения договора с АК «Транснефть» данное право не может быть реализовано. Об этом, в частности, говорится в п. 6 Основных условий.

В силу основных принципов гражданского права, таких, как, принцип свободы договора, принцип свободного использования своих прав, производитель нефти, включенный в график поставок, может передать свое право требования к АК «Транснефть» другому лицу. В Основных условиях такая передача названа «передачей прав доступа к системе магистральных трубопроводов». Порядок «передачи прав доступа» регламентирован в Положении о порядке уступки права доступа к системе магистральных нефтепроводов и терминалов в морских портах при вывозе нефти за пределы таможенной территории Российской Федерации (утв. Минтопэнерго РФ 4 августа 1995 г.) (далее — Положение о порядке уступки права).

Пунктом 8 Основных условий, а также пунктом 2 Положения о порядке уступки права устанавливается, что *уступка права должна быть оформлена договором с соблюдением требований гражданского законодательства*. Данные пункты подтверждают, что Правительство РФ и Минтопэнерго также исходят из того, что «право доступа к системе нефтепроводов» имеет гражданско-правовую природу и любые сделки с таким правом также регулируются гражданским правом.

Необходимо учитывать, что договор уступки права должен соответствовать положениям гражданского законодательства не только по форме, но и по содержанию. Так, согласно п. 1 ст. 388 ГК РФ, уступка кредитором требования другому лицу допускается, если она не противоречит закону, иным правовым актам или договору. Поскольку данное право возникает не из договора с АК «Транснефть», то запрет на передачу прав по такому договору не может служить препятствием для передачи рассматриваемого права требования. Также в силу указанной нормы ст. 388 необходимо соблюдать правила, содержащиеся в иных нормативных актах; например, нужно принимать во внимание требования Положения о порядке уступки права.

Учитывая вышеизложенное, договор о передаче графика транспортировки нефти за пределы таможенной территории РФ безусловно является гражданско-правовым договором, предметом которого является передача имуще-

¹ В данном случае под заключением договора мы понимаем возникновение договорных отношений между компанией и «Транснефтью» на прокачку именно определенного объема нефти в определенном направлении, поскольку компания может уже иметь общий заключенный договор с «Транснефтью», но право на возникновение договорных отношений по определенному объему и определенному направлению без такой уступки у компании не возникает.

ственного права (имущественного права оказания услуг по транспортировке нефти).

2. Гражданско-правовые риски

Если договор о передаче графика транспортировки нефти за пределы таможенной территории РФ является безвозмездной сделкой, т.е. получающая сторона не обязана предоставить передающей стороне какое-либо встречное исполнение, то существует риск признания такой сделки недействительной как нарушающей запрет на дарение в ГК РФ.

При оценке риска, связанного с запретом дарения между коммерческими организациями, необходимо обратить внимание, что данный запрет статьей 575 ГК РФ не распространяется на обычные подарки, стоимость которых не превышает 5 МРОТ. При этом Гражданский кодекс не определяет, что является «обычным» подарком, а что — «необычным». В связи с этим мы считаем возможным исходить из того, что подарок рассматривается как обычный, если его стоимость не превышает 5 МРОТ.

Для определения стоимости «подарка» по анализируемому договору можно применить по аналогии норму ст. 424 ГК РФ, в соответствии с которой по договору уплачивается цена, которая при сравнимых обстоятельствах обычно взимается за аналогичные товары, работы или услуги, т.е. можно применять «рыночную» цену.

Вместе с тем передающая сторона не лишена возможности доказывать, что стоимость передаваемого права равна нулю по следующим основаниям:

А. Возникновение права воспользоваться услугами АК «Транснефть» по транспортировке нефти за пределы территории РФ у передающей стороны не было связано с передачей каких-либо ценностей третьему лицу.

Б. При отсутствии возможности использовать имеющееся право последнее не имеет для передающей стороны никакой стоимости, что обуславливает безвозмездность передачи этого права.

Таким образом, можно обосновать, что стоимость передаваемого права равна нулю, т.е. в отношении такого дарения неприменимо ограничение ст. 575 ГК РФ.

Иной вариант снижения рисков, связанных с признанием договора дарения права недействительным (в силу нарушения запрета

статьей 575 ГК РФ), сводится к исключению из текста договора положения о безвозмездности передачи права. При этом рекомендуем оценить передаваемое право в определенную сумму, которую получающая сторона должна заплатить за полученное право (такая сумма может быть произвольной, но должна в какой-то мере соответствовать реальным экономическим условиям). Такой договор будет отвечать признакам договора купли-продажи права.

Третий вариант снижения обозначенного риска — возложить на получающую сторону обязанность предоставить передающей стороне аналогичное право требования в будущем. В этом случае заключаемый договор также не будет рассматриваться как договор дарения, поскольку он не будет отвечать критерию безвозмездности.

3. Налоговые последствия и риски, связанные с заключаемым договором

3.1. Налоговые риски применения ст. 40 НК (связанные с заключением возмездных договоров наряду с безвозмездными)

В соответствии с п. 3 ст. 38 НК товаром для целей НК признается любое имущество, реализуемое либо предназначенное для реализации. В соответствии с п. 2 ст. 38 НК под имуществом в НК понимаются виды объектов гражданских прав (за исключением имущественных прав), относящихся к имуществу в соответствии с Гражданским кодексом РФ. Следовательно, в целях НК имущественные права не относятся к товару. Не являются имущественными права также ни работами, ни услугами.

При этом в соответствии со ст. 40 НК налоговые органы вправе проверять правильность применения цен по сделкам *по товарам (работам, услугам)*. Следовательно, по сделкам с имущественными правами налоговым органам не предоставлено права проверять правильность применяемых цен.

Тем не менее предположим, что при споре с налоговым органом арбитражный суд согласится с возможностью контроля цен сделок с имущественными правами, как с любым товаром.

Согласно п. 1 ст. 40 НК пока, не доказано обратное, предполагается, что цена товаров, работ или услуг, указанная сторонами сделки, соответствует уровню рыночных цен.

В соответствии со ст. 40 НК налоговые органы при осуществлении контроля за полнотой ис-

числения налогов вправе проверять правильность применения цен по сделкам лишь при отклонении более чем на 20% в сторону повышения или в сторону понижения от уровня цен, применяемых налогоплательщиком по идентичным (однородным) товарам (работам, услугам) в пределах непродолжительного времени.

Разумеется, любая «ненулевая» цена отклоняется от «нулевой» цены более чем на 20%. При этом, если цена отклоняется более чем на 20% рыночной цены, налоговый орган вправе доначислить налог и пени, рассчитанные исходя из применения не цен состоявшихся идентичных сделок, а рыночных цен сделок с идентичными (однородными) товарами. При определении рыночных цен учитывается информация о заключенных на момент реализации этого товара сделках с идентичными (однородными) товарами в сопоставимых условиях. При этом должны использоваться официальные источники информации о рыночных ценах (постановление ФАС МО от 15 июля 2003 г. по делу № КА-А40/4710-03). Нам неизвестно о существовании официальных источников информации о рыночных ценах уступки права доступа к системе магистральных нефтепроводов.

Поскольку дальнейшая переуступка права доступа к системе магистральных нефтепроводов (МН) запрещена, то не может быть использован и метод последующей цены (п. 10 ст. 40 НК). Затратный метод, по нашему мнению, также неприменим, поскольку «продавец» права доступа к системе МН получил его безвозмездно, в силу административного акта, а информация об обычной для данной сферы деятельности (для уступки таких прав) прибыли отсутствует.

Соответственно, полагаем, что риск применения ст. 40 НК в связи с заключением одновременно как безвозмездных, так и возмездных договоров уступки права доступа к системе МН незначителен.

3.2. Налог на прибыль

Согласно п. 2 ст. 248 НК РФ, для целей главы 25 НК РФ имущество (работы, услуги) или имущественные права считаются полученными безвозмездно, если получение этого имущества (работ, услуг) или имущественных прав не связано с возникновением у получателя обязанности передать имущество (имущественные права) передающему лицу (выполнить для передающего лица работы, оказать передающему лицу услуги).

С фактом безвозмездного получения имущественного права налоговое законодательство связывает единственное налоговое последствие для получающей стороны — необходимость учета данного поступления в качестве внереализационного дохода.

Так, в соответствии с п. 8 ст. 250 к внереализационным доходам относятся в том числе доходы в виде безвозмездно полученного имущества (работ, услуг) или имущественных прав.

Следует учитывать, что порядок оценки указанных выше доходов предусмотрен только в отношении имущества, работ и услуг, но не имущественных прав. Действительно, согласно абз. 2 п. 8 ст. 250 НК РФ, при безвозмездном получении имущества (работ, услуг) оценка доходов осуществляется исходя из рыночных цен, определяемых с учетом положений ст. 40 НК РФ, но не ниже остаточной стоимости — по амортизируемому имуществу и не ниже затрат на производство (приобретение) — по иному имуществу (выполненным работам, оказанным услугам).

Таким образом, с правовой точки зрения налогоплательщику — получателю имущественного права не обязательно руководствоваться положениями ст. 40 НК РФ². Эта позиция косвенно подтверждается и выводами ВАС РФ. Так, в п. 7 Информационного письма от 31 мая 1999 г. № 41 Высший Арбитражный Суд РФ указал, что налоговое законодательство не допускает применения норм закона по аналогии. Поэтому механизм определения цены, предусмотренный для товаров (работ, услуг), не может быть по аналогии применен к определению цены имущественного права.

Однако, по нашим оценкам, несмотря на отсутствие механизма определения цены, статья 250 НК РФ все же создает определенный налоговый риск. Этот риск вызван тем, что возможна позиция налогового органа, заключающаяся в том, что при определении стоимости права, которое получено безвозмездно, компания может применить собственный метод оценки безвозмездно полученных прав для целей налога на прибыль, который бы соответствовал принципам полноты и достоверности налогового учета (ст. 313 НК РФ).

Однако если компания посчитает целесообразным уплачивать налог на прибыль со стоимости безвозмездно полученного права, то мы считаем, что в этом случае налогоплательщику

² Следует отметить, что некоторые суды придерживаются позиции применимости ст. 40 НК РФ к сделкам с имущественными правами (см., например, постановление ФАС Северо-Западного округа от 13 ноября 2000 г. по делу № А56-10722/2000).

целесообразно использовать порядок определения цены для целей налогообложения, установленный в ст. 40 НК, как несущий в себе наименьшие риски. Кроме того, стоимость имущественного права, определенная в соответствии со ст. 40 НК РФ, налоговым органам будет трудно проверить.

В случае если в результате использования одного из методов оценки стоимости полученного права она окажется равной нулю, никаких налоговых последствий не последует. Риски возникновения негативных налоговых последствий будут тем ниже, чем обоснованнее подтверждение именно такой стоимости полученного права.

При рассмотрении вопроса о налогообложении безвозмездно полученных имущественных прав необходимо учитывать нормы ст. 251 НК РФ. Так, согласно п. 11 данной статьи, при определении налоговой базы не учитываются доходы в виде имущества, полученного российской организацией безвозмездно:

- от организации, если уставный (складочный) капитал (фонд) получающей стороны более чем на 50% состоит из вклада (доли) передающей организации;
- от организации, если уставный (складочный) капитал (фонд) передающей стороны более чем на 50% состоит из вклада (доли) получающей организации.

Однако сложность применения указанных норм в отношении передачи имущественных прав состоит в том, что, согласно ст. 38 НК РФ, имущественные права не покрываются термином «имущество», используемым в НК РФ. Таким образом, буквальное прочтение п. 11 ст. 251 НК РФ не позволит получающей организации воспользоваться исключениями, указанными в данной норме.

Что касается налоговых последствий для передающей стороны, то они сводятся к невозможности учесть в качестве расходов те затраты, которые связаны с приобретением безвозмездно передаваемого права, а также иные затраты, связанные с безвозмездной передачей имущественного права. Данный вывод следует из п. 16 ст. 270 НК РФ.

3.3. Налог на добавленную стоимость

При передаче имущественных прав риск возникновения спора с налоговыми органами существен. Связано это с тем, что статья 146 НК

РФ признает передачу имущественных прав объектом обложения НДС.

Устанавливая в качестве объекта налогообложения «передачу имущественных прав», НК РФ ввел правила определения налоговой базы по этому объекту только для двух случаев:

1) уступка требования, вытекающего из договора реализации товаров (работ, услуг), облагаемых НДС (которые не освобождаются от налога по ст. 149 НК РФ), или переход указанного требования к другому лицу на основании закона. В такой ситуации налоговая база определяется по операциям реализации указанных товаров (работ, услуг), а не по уступленному требованию (п. 1 ст. 155 НК РФ);

2) реализация новым кредитором, получившим требование, финансовых услуг, связанных с уступкой требования, вытекающего из договора реализации товаров (работ, услуг), подлежащих налогообложению. У нового кредитора база определяется уже по этой услуге (п. 2 ст. 155 НК РФ).

В первом случае законодатель не предполагает налогообложения имущественных прав, так как налогом облагается стоимость реализованных ва, а с финансовой услуги. Именно для оправдания взимания НДС в случаях, предусмотренных пунктом 2 ст. 155 НК РФ, и внесены поправки об имущественных правах в ст. 146 НК РФ.

По операциям, не упомянутым в ст. 155 НК РФ, налоговая база не определена, что позволяет сделать вывод о том, что налог в отношении всех иных операций не может считаться законоустановленным (п. 1 ст. 17 НК РФ) и, следовательно, не подлежит уплате.

К сожалению, отсутствие судебной практики по данной проблеме порождает риск неблагоприятного для налогоплательщиков исхода возможного судебного спора, однако неопределенность в рассматриваемом вопросе служит основанием для возникновения существенных налоговых рисков.

В случае если возможно обосновать, что стоимость передаваемого права равна нулю, риск возникновения налогового спора резко снижается, поскольку налоговым органам будет трудно обосновать, что налоговой базой в рассматриваемом случае является не стоимость права (которая равна нулю), а иная его характеристика (ст. 53 НК РФ).