

**ВОСЬМОЙ АРБИТРАЖНЫЙ АПЕЛЛЯЦИОННЫЙ СУД**

644024, г. Омск, ул. 10 лет Октября, д.42, канцелярия (3812)37-26-06, факс:37-26-22, www.8aas.arbitr.ru, info@8aas.arbitr.ru

ПОСТАНОВЛЕНИЕ**город Омск****08 сентября 2015 года****Дело № А81-165/2015**

Резолютивная часть постановления объявлена 01 сентября 2015 года

Постановление изготовлено в полном объеме 08 сентября 2015 года

Восьмой арбитражный апелляционный суд в составе:

председательствующего судьи Ивановой Н.Е.,

судей Киричѐк Ю.Н., Кливера Е.П.,

при ведении протокола судебного заседания: секретарѐм Бака М.Е.,

рассмотрев в открытом судебном заседании апелляционную жалобу (регистрационный номер 08АП-6243/2015) Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам по Ямало-Ненецкому автономному округу на решение Арбитражного суда Ямало-Ненецкого автономного округа от 20.04.2015 по делу № А81-165/2015 (судья Садретина Н.М.), принятое по заявлению общества с ограниченной ответственностью «Муравленковская Транспортная Компания» (ИНН 8906006670, ОГРН 1038901061055)

к Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам по Ямало-Ненецкому автономному округу (ИНН: 8901016272, ОГРН: 1048900005880)

о признании недействительным решения от 11.09.2014 №09-18/20 в редакции решения Управления ФНС России по ЯНАО от 11.12.2014 №329 в части,

при участии в деле в качестве третьего лица, не заявляющего самостоятельных требований относительно предмета спора, Управления Федеральной налоговой службы по Ямало-Ненецкому автономному округу,

при участии в судебном заседании представителей:

от Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам по Ямало-Ненецкому автономному округу – Марникова Н.Е.

(личность удостоверена паспортом гражданина Российской Федерации, по доверенности № 02112/00057 от 13.01.2015 сроком действия 31.12.2015);
от общества с ограниченной ответственностью «Муравленковская Транспортная Компания» - не явился, о времени и месте судебного заседания извещен надлежащим образом;
от Управления Федеральной налоговой службы по Ямало-Ненецкому автономному округу – Якубов Р.С. (личность удостоверена паспортом гражданина Российской Федерации, по доверенности № 04-18/00709 от 28.01.2015 сроком действия 31.12.2015),

установил:

общество с ограниченной ответственностью «Муравленковская Транспортная Компания» (далее по тексту - заявитель, общество, налогоплательщик, ООО «МТК») обратилось в арбитражный суд с заявлением, уточненным в ходе судебного разбирательства в порядке статьи 49 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, к Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам по Ямало-Ненецкому автономному округу (далее по тексту - заинтересованное лицо, налоговый орган, инспекция, МИФНС России по крупнейшим налогоплательщикам по ЯНАО) о признании недействительным решения Межрайонной инспекции ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам по ЯНАО от 11.09.2014 №09-18/20 (в редакции решения Управления Федеральной налоговой службы России по Ямало-Ненецкому автономному округу от 11.12.2014 № 329) в части доначисления налога на прибыль организаций в размере 4 240 378 руб., а также начисленных на указанную сумму налога пени и налоговых санкций.

Определением арбитражного суда от 13.02.2015 года к участию в деле в качестве третьего лица, не заявляющего самостоятельных требований относительно предмета спора, привлечено Управление Федеральной налоговой службы России по Ямало-Ненецкому автономному округу (далее по тексту – УФНС России по ЯНАО).

Решением по делу Арбитражный суд Ямало-Ненецкого автономного округа требования общества удовлетворил: признал решение МИФНС России по крупнейшим налогоплательщикам по ЯНАО от 11.09.2014 №09-18/20 о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения (в редакции решения Управления ФНС России по ЯНАО от 11.12.2014 №329) недействительным в части

доначисления налога на прибыль организаций в размере 4 240 378 руб., а также в части начисленных на указанную сумму налога пени и налоговых санкций.

Не согласившись с принятым решением, МИФНС России по крупнейшим налогоплательщикам по ЯНАО обратилась в Восьмой арбитражный апелляционный суд с апелляционной жалобой, в которой просит решение суда первой инстанции отменить и принять по делу новый судебный акт об отказе в удовлетворении заявленных требований.

Согласно позиции налогового органа, изложенной в апелляционной жалобе, в рассматриваемом случае применению подлежит пункт 1 статьи 105.3 Налогового кодекса Российской Федерации. При этом, как отмечает инспекция, о необходимости применения данной нормы к договорам беспроцентного займа указал Минфин России в Письмах от 02.10.2013 № 03-01-18/40821, от 13.08.2013 № 03-01-18/32745. Так, как отмечает инспекция, в названных письмах Минфин России разъяснил, что доходы заимодавца по сделкам по предоставлению беспроцентного займа между взаимозависимыми лицами определяются исходя из суммы процентов, которые были бы получены заимодавцем в случае совершения сделки между лицами, не являющимися взаимозависимыми, в сопоставимых с анализируемой сделкой коммерческих и (или) финансовых условиях.

Между тем, как указывает инспекция в апелляционной жалобе, самостоятельную корректировку налоговой базы по налогу на прибыль организаций при применении методов определения для целей налогообложения соответствия цен, примененных в сделках, рыночным ценам, предусмотренных статьями 105.12 и 105.13 Налогового кодекса Российской Федерации, ООО «МТК» за 2012 год не производило, во внереализационных доходах проценты по займу, выданному взаимозависимому лицу, не отразило.

При этом, как указывает податель жалобы, до 2012 года позиция Минфина России по этому вопросу была четко высказана – никаких доходов ни у заемщика, ни у заимодавца не возникает, а с 2012 года вопросы контроля цен в целях налогообложения регулируются нормами нового раздела V.1 части 1 Налогового кодекса Российской Федерации, в связи с чем, по мнению налогового органа, оценка дохода с учетом положений статьи 40 Налогового кодекса Российской Федерации с 2012 года неправомерна.

Ошибочным, по мнению инспекции, является вывод суда первой инстанции о том, что заинтересованному лицу проверять соответствие цен рыночным в рамках выездной

или камеральной проверке нельзя, и проверки полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами вправе проводить лишь ФНС России по месту своего нахождения.

Как указывает налоговый орган, судом первой инстанции сделан необоснованный вывод о том, что действующим налоговым законодательством предусмотрен запрет на осуществление проверок цен в ходе камеральных и выездных налоговых проверок. По мнению инспекции, в письме от 18.10.2012 № 03-01-18/8-145 Минфин России разъяснил, что в случаях совершения сделок между взаимозависимыми лицами, не отвечающих признакам контролируемых, в которых исчисление налоговой базы осуществляется на основании положений отдельных статей части второй Налогового кодекса Российской Федерации исходя из цен, определяемых в соответствии со статьей 105.3 Налогового кодекса Российской Федерации, контроль соответствия цен, применяемых в таких сделках, рыночным ценам может быть предметом выездных и камеральных налоговых проверок.

В силу изложенного, как полагает заинтересованное лицо, МИФНС России по крупнейшим налогоплательщикам по ЯНАО вправе контролировать правильность определения налоговой базы и исчисления суммы налога по сделкам, совершаемым между взаимозависимыми лицами, не являющимися контролируемыми сделками.

Кроме того, по мнению инспекции, суд первой инстанции неправомерно высказался по данному вопросу, поскольку общество не оспаривало полномочия проведения проверки инспекцией в части правильности определения налоговой базы и исчисления суммы налога по сделкам, совершаемым между взаимозависимыми лицами, не являющимся контролируемыми сделками, и, соответственно, данный вопрос не являлся предметом спора.

Также, как полагает заинтересованное лицо, суд первой инстанции ошибочно поддержал доводы заявителя о недостоверности осуществленного расчета полученного дохода в виде процентов.

Как полагает налоговый орган, в рассматриваемом случае инспекцией правомерно за основу расчета недополученной выгоды общества приняты ставки для рублевых кредитов по сроку от 181 дней до 1 года, публикуемой Банком России на официальном сайте в сети Интернет, при применении которых инспекцией были учтены такие обязательные требования, как: идентичность (однородность) услуг, дата проведения сделки, валюта операции, срок операции. По результатам проведенных расчетов налоговым органом было установлено не исчисление обществом дохода по процентам,

включаемых в состав внереализационных доходов за 2012 год, в сумме 21 201 889 руб. 06 коп.

При этом, как отмечает податель жалобы, применение в рассматриваемом случае метода сопоставимых рыночных цен не представляется возможным, поскольку данный метод не позволяет определить, соответствует ли цена по сделке рыночной, поскольку займ выдан беспроцентный. Также, как указывает инспекция, не подлежат применению и методы цены последующей реализации, затратный метод, метод сопоставимой рентабельности и метод распределения прибыли, поскольку иным лицам ООО «МТК» займы не выдавались и исследуемый займ выдан беспроцентный.

В представленном до начала судебного заседания отзыве общество просит решение суда первой инстанции оставить без изменения, апелляционную жалобу – без удовлетворения.

До начала судебного заседания от МИФНС России по крупнейшим налогоплательщикам по ЯНАО поступили письменные пояснения по апелляционной жалобе с доказательствами их направления лицам, участвующим в деле, которые судом апелляционной инстанции приобщены к материалам дела.

ООО «МТК», надлежащим образом извещенное о времени и месте рассмотрения апелляционной жалобы, явку своего представителя в судебное заседание суда апелляционной инстанции не обеспечило, ходатайства об отложении судебного заседания не заявило, в связи с чем суд апелляционной инстанции в порядке статьи 156 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации рассмотрел апелляционную жалобу в отсутствие представителя указанного лица.

В судебном заседании суда апелляционной инстанции представитель инспекции поддержал доводы и требования, изложенные в апелляционной жалобе и пояснениях, просил решение суда первой инстанции отменить и принять по делу новый судебный акт.

Представитель Управления поддержал требования, изложенные в апелляционной жалобе, указал, что судом первой инстанции не правильно применены нормы материального и процессуального права, сделаны выводы, не соответствующие фактическим обстоятельствам дела.

Рассмотрев материалы дела, апелляционную жалобу, отзыв на нее, письменные пояснения к апелляционной жалобе, заслушав представителей налогового органа и Управления, суд апелляционной инстанции установил следующие обстоятельства.

Как следует из материалов дела, МИФНС России по крупнейшим налогоплательщикам по ЯНАО проведена выездная налоговая проверка ООО «МТК» по вопросам правильности исчисления и своевременности уплаты (удержания, перечисления) в бюджет различных налогов за период с 01.01.2011 по 31.12.2012, по результатам которой составлен акт от 23.07.2014 № 09-18/18 (т. 2 л.д. 88-150, т. 3 л.д. 1-94) и с учетом заявленных по акту возражений вынесено решение от 11.09.2014 № 09-18/20 о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения (т. 1 л.д. 18-61).

Указанным решением от 11.09.2014 № 09-18/20 налогового органа ООО «МТК» привлечено к налоговой ответственности в соответствии с пунктом 3 статьи 120 Налогового кодекса Российской Федерации за грубое нарушение правил учета доходов (или) расходов и ((или) объектов налогообложения, повлекшее занижение налоговой базы в виде штрафа в размере 40000 руб., в соответствии с пунктом 1 статьи 122 Налогового кодекса Российской Федерации за неуплату (неполную уплату) налога на прибыль организаций в виде штрафа в общем размере 946 633 руб., налога на добавленную стоимость в виде штрафа в общем размере 45 262 руб., а также в соответствии со статьей 123 Налогового кодекса Российской Федерации за неправомерное неперечисление (неполное перечисление) налога на доходы физических лиц в виде штрафа в размере 106 073 руб.

Согласно решению от 11.09.2014 № 09-18/20 инспекцией ООО «МТК» предложено уплатить недоимку по налогу на прибыль организаций в общем размере 4 733 157 руб., по налогу на добавленную стоимость в размере 248 021 руб. Кроме того, указанным решением обществу начислены пени за несвоевременную уплату налога на прибыль организаций, налога на добавленную стоимость, а также налога на доходы физических лиц в общем размере 942 380 руб. 22 коп., и предложено удержать неуплаченный налог на доходы физических лиц в размере 1092 руб.

Не согласившись с решением налогового органа от 11.09.2014 № 09-18/20, ООО «МТК» в порядке апелляционного обжалования обратилось в вышестоящий налоговый орган - Управление ФНС России по ЯНАО.

Решением Управления ФНС России по ЯНАО от 11.12.2014 № 329 решение МИФНС России по крупнейшим налогоплательщикам по ЯНАО от 11.09.2014 № 09-18/20 о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения отменено в части доначисления налога на добавленную стоимость в общем размере 209 208 руб., налога на прибыль организаций в общем размере 430 696 руб., а также в части

начисленных на указанные суммы налогов пени и налоговых санкций по пункту 1 статьи 122 Налогового кодекса Российской Федерации. В остальной части решение инспекции оставлено без изменения, апелляционная жалоба налогоплательщика – без удовлетворения (т. 1 л.д. 76-79).

Частично не согласившись с решением налогового органа, общество обратилось в арбитражный суд с соответствующими требованиями.

20.04.2015 Арбитражным судом Ямало-Ненецкого автономного округа принято обжалуемое обществом в апелляционном порядке решение.

Проверив законность и обоснованность решения суда первой инстанции в порядке статей 266, 268 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, суд апелляционной инстанции не находит оснований для его отмены или изменения, исходя из следующего.

Как следует из материалов дела, оспариваемым решением инспекции налогоплательщику, в том числе, предложено уплатить налог на прибыль организаций за 2012 год в сумме 4 240 378 руб., соответствующие суммы пени и штрафа, начисленных обществу в результате неправомерного занижения налоговой базы на сумму внереализационных доходов в размере 21 201 889 руб. 06 коп. в виде процентов, рассчитанных на сумму выданного беспроцентного займа взаимозависимому лицу, в соответствии с главой 14.2 Налогового кодекса Российской Федерации, включая пункт 1 статьи 105.3 Налогового кодекса Российской Федерации.

Согласно статье 247 Налогового кодекса Российской Федерации объектом налогообложения по налогу на прибыль организации признается прибыль, полученная налогоплательщиком. Прибылью для российских организаций признаются полученные доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов, которые определяются в соответствии с настоящей главой.

В соответствии со статьей 248 Налогового кодекса Российской Федерации к доходам в целях главы 25 Налогового кодекса Российской Федерации относятся доходы от реализации товаров (работ, услуг) и имущественных прав; внереализационные доходы. Внереализационные доходы определяются в порядке, установленном статьей 250 Налогового кодекса Российской Федерации с учетом положений указанной главы.

В пункте 6 статьи 250 Налогового кодекса Российской Федерации определено, что внереализационными доходами налогоплательщика признаются, в частности, доходы в виде процентов, полученных по договорам займа, кредита, банковского счета, банковского вклада, а также по ценным бумагам и другим долговым обязательствам.

Как установлено судом первой инстанции и следует из материалов дела, в рассматриваемом случае отсутствие права на получение процентов за пользование заемными средствами прямо предусмотрено договорами займа (т. 3 л.д. 112-138).

При этом, как верно отмечает суд первой инстанции, Налоговый кодекс Российской Федерации не содержит запрета на выдачу беспроцентных займов, а также требований на установление в договоре займа определенных процентных ставок.

Как следует из оспариваемого решения инспекции, налоговый орган при доначислении спорной суммы налога на прибыль организаций руководствовался пунктом 1 статьи 105.3 Налогового кодекса Российской Федерации, согласно которому в случае если в сделках между взаимозависимыми лицами создаются или устанавливаются коммерческие или финансовые условия, отличные от тех, которые имели бы место в сделках, признаваемых сопоставимыми, между лицами, не являющимися взаимозависимыми, то любые доходы (прибыль, выручка), которые могли бы быть получены одним из этих лиц, но вследствие указанного отличия не были им получены, учитываются для целей налогообложения у этого лица.

В обоснование своей позиции о правомерности применения положений вышеизложенной нормы Налогового кодекса Российской Федерации инспекция ссылается на письма Минфина России от 02.10.2013 № 03-01-18/40821, от 13.08.2013 № 03-01-18/32745, согласно которым доходы заимодавца по сделкам по предоставлению беспроцентного займа между взаимозависимыми лицами определяются исходя из суммы процентов, которые были бы получены заимодавцем в случае совершения сделки между лицами, не являющимися взаимозависимыми, в сопоставимых с анализируемой сделкой коммерческих и (или) финансовых условиях.

Однако, как верно отмечает суд первой инстанции, из буквального содержания пункта 1 статьи 105.3 Налогового кодекса Российской Федерации следует, что, во-первых, сделка должна совершаться между взаимозависимыми лицами; во-вторых, в сделке должны создаваться или устанавливаться коммерческие или финансовые условия, отличные от тех, которые имели бы место в сделках, признаваемых сопоставимыми, между лицами, не являющимися взаимозависимыми.

В рассматриваемом случае, по верному замечанию суда первой инстанции, наличие взаимозависимости между заемщиком и займодавцем не оспаривается заявителем.

Вместе с тем, договор займа может быть как возмездным, т.е. предусматривающим уплату процентов за пользование заемными средствами, так и безвозмездным, когда

исполнение заемщиком обязательства ограничивается лишь возвратом долга (пункт 1 статьи 809 Гражданского кодекса Российской Федерации). Соответствующее условие может быть согласовано в договоре.

Таким образом, как верно заключает суд первой инстанции, действующее гражданское законодательство прямо закрепляет возможность заключения договора займа, предусматривающим уплату процентов за пользование заемными средствами (возмездного), так и безвозмездного, когда исполнение заемщиком обязательства ограничивается лишь возвратом долга.

То есть, заключение договоров беспроцентного займа возможно и между лицами, не являющимися взаимозависимыми.

Принимая во внимание изложенное, суд первой инстанции верно отмечает, что в рассматриваемом случае не соблюдается второе условие, предусмотренное пунктом 1 статьи 105.3 Налогового кодекса Российской Федерации, а именно: создание коммерческих или финансовых условий, отличных от тех, которые имели бы место в сделках, признаваемых сопоставимыми, между лицами, не являющимися взаимозависимыми, в связи с чем данное положение в данном случае не применимо.

Кроме того, правомерным является и вывод суда первой инстанции об отсутствии у налогового органа полномочий на осуществление проверки спорных сделок заявителя на основании раздела V.1 «Взаимозависимые лица. Общие положения о ценах и налогообложении. Налоговый контроль в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами. Соглашение о ценообразовании» Налогового кодекса Российской Федерации.

Так, как указывалось выше, в соответствии с пунктом 1 статьи 105.3 Налогового кодекса Российской Федерации в случае, если в сделках между взаимозависимыми лицами создаются или устанавливаются коммерческие или финансовые условия, отличные от тех, которые имели бы место в сделках, признаваемых в соответствии с настоящим разделом сопоставимыми, между лицами, не являющимися взаимозависимыми, то любые доходы (прибыль, выручка), которые могли бы быть получены одним из этих лиц, но вследствие указанного отличия не были им получены, учитываются для целей налогообложения у этого лица.

При этом в пункте 2 статьи 105.3 Налогового кодекса Российской Федерации зафиксировано, что определение в целях налогообложения доходов (прибыли, выручки) взаимозависимых лиц, являющихся сторонами сделки, которые могли бы быть получены этими лицами, но не были получены вследствие отличия коммерческих и

(или) финансовых условий указанной сделки от коммерческих и (или) финансовых условий такой же сделки, сторонами которой являются лица, не признаваемые взаимозависимыми, производится **федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов**, с применением методов, установленных главой 14.3 настоящего Кодекса.

Пункт 3 статьи 105.3 Налогового кодекса Российской Федерации также предусматривает, что при определении налоговой базы с учетом цены товара (работы, услуги), примененной сторонами сделки для целей налогообложения (далее в настоящем разделе - цена, примененная в сделке), указанная цена признается рыночной, если **федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов**, не доказано обратное либо если налогоплательщик не произвел самостоятельно корректировку сумм налога (убытка) в соответствии с пунктом 6 настоящей статьи.

Изложенные нормы свидетельствуют, что право применения пункта 1 статьи 105.3 Налогового кодекса Российской Федерации прямо закреплено в пунктах 2, 3 статьи 105.3 Налогового кодекса Российской Федерации за **федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов**.

В пункте 1 статьи 30 Налогового кодекса Российской Федерации закреплено, что налоговые органы составляют единую централизованную систему контроля за соблюдением законодательства о налогах и сборах, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты (перечисления) в бюджетную систему Российской Федерации налогов и сборов, а в случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты (перечисления) в бюджетную систему Российской Федерации иных обязательных платежей. В указанную систему входят федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области налогов и сборов, и его территориальные органы.

Таким образом, Налоговый кодекс Российской Федерации, вопреки утверждениям подателя жалобы, разделяет по существу Кодекса **федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области налогов и сборов**, и его территориальные органы.

Кроме того, право федерального органа исполнительной власти осуществлять налоговый контроль в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами также закреплено в главе 14.5 Налогового кодекса Российской Федерации.

Так, пунктом 1 статьи 105.17 Налогового кодекса Российской Федерации (в редакции, действующей с 01.01.2012) предусмотрено, что проверка полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами проводится **федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов**, по месту его нахождения.

В абзаце 2 пункта 1 статьи 105.17 Налогового кодекса Российской Федерации предусмотрено, что проверка проводится на основании уведомления о контролируемых сделках или извещения территориального налогового органа, проводящего выездную или камеральную налоговую проверку, налоговый мониторинг налогоплательщика, направленных в соответствии со статьей 105.16 настоящего Кодекса, а также при выявлении контролируемой сделки в результате проведения федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов, повторной выездной налоговой проверки в порядке контроля за деятельностью налогового органа, проводившего налоговую проверку, налоговый мониторинг.

То есть, как верно отмечает суд первой инстанции, основаниями для проведения Федеральной налоговой службы России проверки соответствия цен являются:

- уведомление о контролируемых сделках, поданное налогоплательщиком;
- извещение территориального налогового органа, который в ходе камеральной или выездной проверки выявил факты совершения незаявленных контролируемых сделок;
- выявление контролируемой сделки при проведении Федеральной налоговой службы России повторной выездной проверки.

Таким образом, отклонению подлежит довод налогового органа о необходимости применения к договорам беспроцентного займа положений пункта 1 статьи 105.3 Налогового кодекса Российской Федерации и в силу того, что материалы дела не содержат доказательств того, что данные сделки являются контролируемыми, что имеет значение в целях установления возможности осуществления их контроля.

Абзац 3 пункта 1 статьи 105.17 Налогового кодекса Российской Федерации закрепляет, что при проведении проверок федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области налогов и сборов, вправе проводить

мероприятия налогового контроля, установленные статьями 95 - 97 Налогового кодекса Российской Федерации. При этом контроль соответствия цен, примененных в контролируемых сделках, рыночным ценам не может быть предметом выездных и камеральных проверок.

Таким образом, анализ вышеизложенных норм в своей совокупности позволяет прийти к выводу и об обоснованности позиции суда первой инстанции о том, что контроль соответствия цен, примененных в сделках между взаимозависимыми лицами, рыночным ценам может быть предметом лишь самостоятельной проверки (предметом проверки полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами), проводимой федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов, и не может быть предметом выездных и камеральных налоговых проверок, проводимых территориальными налоговыми органами, поскольку их полномочия ограничены выявлением в ходе проверки контролируемых сделок и извещением федерального налогового органа исполнительной власти в случае непредоставления налогоплательщиком информации о них.

В силу изложенных норм Налогового кодекса Российской Федерации суд апелляционной инстанции находит правомерным и вывод суда первой инстанции о том, что федеральным налоговым органом исполнительной власти проводятся проверки лишь в отношении сделок, признаваемых контролируемыми. При этом положений, предусматривающих возможность проведения федеральным налоговым органом проверок неконтролируемых сделок, Налоговым кодексом Российской Федерации не предусмотрено, подателем жалобы не приведено.

Довод подателя жалобы о неправомерности оценки судом первой инстанции факта наличия у налогового органа полномочий на проведение рассматриваемой проверки, со ссылкой на то, что соответствующие доводы обществом заявлены не были, судом апелляционной инстанции отклоняется, поскольку в соответствии с частью 4 статьи 200 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации при рассмотрении дел об оспаривании ненормативных правовых актов органов, осуществляющих публичные полномочия, арбитражный суд в судебном заседании осуществляет проверку оспариваемого акта или его отдельных положений и устанавливает их соответствие закону или иному нормативному правовому акту, **устанавливает наличие полномочий у органа, который принял оспариваемый акт**, а также устанавливает, нарушает ли оспариваемый акт права и законные интересы заявителя в сфере

предпринимательской и иной экономической деятельности. Т.е. указанные действия суда по проверке полномочий у органа, который принял оспариваемый акт, на его принятие прямо предусмотрены названной нормой арбитражного процессуального законодательства.

Правомерным суд апелляционной инстанции находит и вывод суда первой инстанции о недостоверности осуществленного инспекцией расчета полученного дохода в виде процентов.

Так, статья 105.3 Налогового кодекса Российской Федерации устанавливает общие положения о налогообложении в сделках между взаимозависимыми лицами.

Согласно пункту 2 статьи 105.3 Налогового кодекса Российской Федерации определение в целях налогообложения доходов (прибыли, выручки) взаимозависимых лиц, являющихся сторонами сделки, которые могли бы быть получены этими лицами, но не были получены вследствие отличия коммерческих и (или) финансовых условий указанной сделки от коммерческих и (или) финансовых условий такой же сделки, сторонами которой являются лица, не признаваемые взаимозависимыми, производится федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов, с применением методов, установленных главой 14.3 настоящего Кодекса.

Согласно пунктам 1 - 3 статьи 105.7 Налогового кодекса Российской Федерации при проведении налогового контроля в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами (в том числе при сопоставлении коммерческих и (или) финансовых условий анализируемой сделки и ее результатов с коммерческими и (или) финансовыми условиями сопоставимых сделок и их результатами) федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области налогов и сборов, использует в порядке, установленном настоящей главой, следующие методы:

- 1) метод сопоставимых рыночных цен;
- 2) метод цены последующей реализации;
- 3) затратный метод;
- 4) метод сопоставимой рентабельности;
- 5) метод распределения прибыли.

Допускается использование комбинации двух и более методов, предусмотренных пунктом 1 настоящей статьи.

Метод сопоставимых рыночных цен является приоритетным для определения для целей налогообложения соответствия цен, примененных в сделках, рыночным ценам,

если иное не предусмотрено пунктом 2 статьи 105.10 настоящего Налогового кодекса Российской Федерации. Применение иных методов, указанных в подпунктах 2 - 5 пункта 1 статьи 105.7 Налогового кодекса Российской Федерации, допускается в случае, если применение метода сопоставимых рыночных цен невозможно либо если его применение не позволяет обоснованно сделать вывод о соответствии или несоответствии цен, примененных в сделках, рыночным ценам для целей налогообложения.

При этом для применения метода сопоставимых рыночных цен в целях определения соответствия цены, примененной налогоплательщиком в контролируемой сделке, в качестве сопоставляемой сделки возможно использование сделки, совершенной указанным налогоплательщиком с лицами, не являющимися взаимозависимыми с указанным налогоплательщиком, при условии, что такая сделка является сопоставимой с анализируемой сделкой.

При отсутствии общедоступной информации о ценах в сопоставимых сделках с идентичными (однородными) товарами (работами, услугами) для целей определения полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами используется один из методов, указанных в подпунктах 2 - 5 пункта 1 статьи 105.7 Налогового кодекса Российской Федерации (пункт 4).

При выборе метода, используемого при определении для целей налогообложения доходов (прибыли, выручки) в сделках, сторонами которых являются взаимозависимые лица, должны учитываться полнота и достоверность исходных данных, а также обоснованность корректировок, осуществляемых в целях обеспечения сопоставимости сопоставляемых сделок с анализируемой сделкой.

В целях применения методов, предусмотренных пунктом 1 статьи 105.7 Налогового кодекса Российской Федерации, кроме информации о конкретных сделках может использоваться общедоступная информация о сложившемся уровне рыночных цен и (или) биржевых котировках, а также данные информационно-ценовых агентств о ценах (интервалах цен) на идентичные (однородные) товары (работы, услуги) на соответствующих рынках указанных товаров (работ, услуг). Использование указанных в настоящем пункте источников информации о рыночных ценах в целях применения методов, предусмотренных пунктом 1 настоящей статьи, допускается при условии обеспечения сопоставимости сделок, данные о которых содержатся в этих источниках информации, с анализируемой сделкой.

Таким образом, как верно отмечает суд первой инстанции, в статье 105.7 Налогового кодекса Российской Федерации закреплены общие положения о методах, используемых при определении для целей налогообложения доходов (прибыли, выручки) в сделках, сторонами которых являются взаимозависимые лица. Пункт 1 статьи 105.7 Налогового кодекса Российской Федерации называет методы, которые федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области налогов и сборов, т.е. Федеральная налоговая служба России, использует при проведении налогового контроля в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами, в том числе при сопоставлении коммерческих и (или) финансовых условий анализируемой сделки и ее результатов с коммерческими и (или) финансовыми условиями сопоставимых сделок и их результатами.

Между тем, как установлено судом первой инстанции, налоговым органом при определении размера неполученного дохода в виде процентов не использовался ни один из указанных в статье 105.7 Налогового кодекса Российской Федерации методов.

Как следует из оспариваемого решения инспекции, налоговый орган, придя к выводу об отсутствии внутренних сопоставимых сделок, руководствуясь пунктом 7 статьи 105.7 Налогового кодекса Российской Федерации, использовал общедоступную информацию о сложившемся уровне рыночных цен и (или) биржевых котировках, а также данные информационно-ценовых агентств о ценах (интервалах цен) на идентичные (однородные) товары (работы, услуги) на соответствующих рынках указанных товаров (работ и услуг).

При этом за основу расчета недополученной выгоды общества заинтересованным лицом были приняты ставки по предоставленным кредитам по сроку от 181 дней до 1 года, публикуемой Банком России на официальном сайте в сети Интернет.

Вместе с тем, как верно отмечает суд первой инстанции, пункт 7 статьи 105.7 Налогового кодекса Российской Федерации дает право на использование дополнительных источников информации при применении методов, указанных в пункте 1 статьи 105.7 Налогового кодекса Российской Федерации, только в случае, если сделки, информация о которых содержится в таких источниках, являются сопоставимыми с анализируемой сделкой.

Таким образом, как верно заключает суд первой инстанции, вышеуказанная норма закона не предусматривает возможность использования общедоступной информации, содержащихся в соответствующих источниках в качестве одного из методов, используемого при определении для целей налогообложения доходов (прибыли,

выручки) в сделках, сторонами которых являются взаимозависимые лица. Использование общедоступной информации возможно при конкретном методе ценообразования.

В то же время пунктом 5 статьи 105.17 Налогового кодекса Российской Федерации предусмотрено, что Федеральная налоговая служба России может применить иной метод ценообразования, если докажет, что примененный налогоплательщиком метод, исходя из условий контролируемой сделки, не позволяет определить сопоставимость условий такой сделки и сделки с лицами, не являющимися взаимозависимыми.

В силу изложенных норм, права суд первой инстанции пришел к правомерному выводу о том, что для того чтобы применить тот или иной метод ценообразования необходимо провести анализ основополагающих характеристик сферы деятельности налогоплательщика, который позволит выявить основные факторы, необходимые для учета при определении сопоставимости условий сделок и осуществлении функционального анализа. При условии, что использование источников информации о рыночных ценах для применения методов, предусмотренных пунктом 1 статьи 105.7 Налогового кодекса Российской Федерации, допускается при условии обеспечения сопоставимости сделок, данные о которых содержатся в этих источниках, с анализируемой сделкой.

Однако, как верно отмечает суд первой инстанции, налоговый орган в рассматриваемой ситуации не доказал возможность использования того источника информации, который был применен в настоящем деле, так как в нарушение части 1 статьи 65 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации не представил доказательств сопоставимости сделок, данные о которых содержатся в этом источнике, с анализируемыми сделками.

Так, использованный налоговым органом источник информации, по верному замечанию суда первой инстанции, не отражает дифференциации кредитных сделок по всем существенным параметрам: объемам, конкретным срокам размещения денежных средств, по рейтингу и отраслевой направленности клиента, по виду и размеру риска, качеству обеспечения сделки и т.д.

Более того, как верно отмечает суд первой инстанции, налоговым органом не доказано, что ставка по кредиту, примененная в решении для доначисления налога, является рыночной ценой идентичных (однородных) услуг, реализуемых в сопоставимых условиях в определенный период времени. При вынесении решения инспекцией не учтены такие обязательные требования как идентичность (однородность)

услуг, сопоставимость экономических условий хозяйствования субъектов соответствующего рынка.

При таких обстоятельствах суд апелляционной инстанции поддерживает вывод суда первой инстанции о недоказанности налоговым органом правильности определения полученного налогоплательщиком дохода в виде процентов по договорам займа.

Обоснованным суд апелляционной инстанции признает и применение судом апелляционной инстанции к рассматриваемой ситуации положений пункта 7 статьи 3 Налогового кодекса Российской Федерации.

В соответствии с названной нормой все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика. Под противоречиями и неясностями понимается наличие противоречивых норм, и отсутствие четких правил, которые не позволяют налогоплательщику однозначно определить свои обязанности.

По верному замечанию суда первой инстанции, введенные с 01.01.2012 новые правила и требования, изложенные в разделе V.1 Налогового кодекса Российской Федерации, не позволяют четко установить возможность их применения к рассмотренной ситуации, а именно в части возможности налогообложения материальной выгоды от предоставления беспроцентных займов по неконтролируемым сделкам между взаимозависимыми лицами.

Принимая во внимание изложенное, суд апелляционной инстанции находит правомерной позицию суда первой инстанции о том, что решение налогового органа в оспариваемой части вынесено инспекцией не с соблюдением установленных законом требований, а изложенные в нем выводы о доначисленных суммах по налогу на прибыль организаций не являются достоверными.

При данных обстоятельствах суд апелляционной инстанции приходит к выводу, что, удовлетворив заявленные обществом требования, суд первой инстанции принял законное и обоснованное решение. Нормы материального права применены арбитражным судом первой инстанции правильно. Нарушений норм процессуального права, являющихся в силу части 4 статьи 270 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации в любом случае основаниями для отмены судебного акта, судом апелляционной инстанции не установлено. С учетом изложенного оснований для отмены обжалуемого решения арбитражного суда и удовлетворения апелляционной жалобы не имеется.

В связи с отказом в удовлетворении апелляционной жалобы инспекции в соответствии с частью 3 статьи 110 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации государственная пошлина, подлежащая уплате налоговым органом, но от уплаты которой он в силу подпункта 1.1 пункта 1 статьи 333.37 Налогового кодекса Российской Федерации освобожден, не подлежит распределению.

На основании изложенного и руководствуясь пунктом 1 статьи 269, статьёй 271 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, Восьмой арбитражный апелляционный суд

ПОСТАНОВИЛ:

Решение Арбитражного суда Ямало-Ненецкого автономного округа от 20.04.2015 по делу № А81-165/2015 оставить без изменения, апелляционную жалобу - без удовлетворения.

Постановление вступает в законную силу со дня его принятия, может быть обжаловано путем подачи кассационной жалобы в Арбитражный суд Западно-Сибирского округа в течение двух месяцев со дня изготовления постановления в полном объеме.

Председательствующий

Н.Е. Иванова

Судьи

Ю.Н. Киричёр

Е.П. Кливер