

**АРБИТРАЖНЫЙ СУД ГОРОДА МОСКВЫ**

115191, г.Москва, ул. Большая Тульская, д. 17
<http://www.msk.arbitr.ru>

Именем Российской Федерации**Р Е Ш Е Н И Е**

город Москва
20 сентября 2016 года

Дело №А40-98153/16-108-816

Резолютивная часть решения объявлена 13.09.2016,
решение изготовлено в полном объеме 20.09.2016.

Арбитражный суд города Москвы в составе судьи Суставовой О.Ю.
при ведении протокола судебного заседания секретарем судебного заседания
Кунициной Ю.В.,

рассмотрев в судебном заседании дело по заявлению акционерного общества
«Нижевартовское нефтегазодобывающее предприятие» (ИНН 8603089941; ОГРН
1028600944250; дата регистрации 17.05.1999, адрес: 628616, Автономный округ
Ханты-Мансийский Автономный округ-Югра, г. Нижневартовск, ул. Ленина, д. 17,
корп. П)

к Межрегиональной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим
налогоплательщикам № 1 (ИНН 7710305514; ОГРН 1047702057765, дата регистрации
22.12.2004, адрес: 129223, г. Москва, ул. Проспект Мира, д. 119, стр. 194)

о признании недействительным решения от 12.10.2015 № 52-21-16/2737р о
привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения в части
доначисления налога на прибыль организаций в размере 17 248 000,00 руб.,
соответствующих сумм пеней и штрафа по налогу на прибыль организаций

при участии в судебном заседании:

представителей заявителя - Павлова М.И. (личность подтверждена паспортом
гражданина РФ), действующего на основании доверенности от 18.05.2016 № 211 ;
Синегубова А. Н. (личность подтверждена паспортом гражданина РФ), действующего
на основании доверенности от 11.08.2014 № 107 ;

представителей заинтересованного лица – Кочкина А.С. (личность подтверждена
удостоверением ЦА №2962), действующего по доверенности от 09.11.2015 №39;
Лузана И.В. (личность подтверждена удостоверением УР №775760), действующего на
основании доверенности от 07.06.2016 №52-02-1-50/18; Прядкиной А.А. (личность
подтверждена удостоверением РС № 4005), действующей на основании доверенности
от 21.03.2016 № 52-02-1-50/11; Балакиной Е.А. (личность подтверждена
удостоверением УР №0775600), действующей по доверенности от 07.06.2016 №52-02-
1-50/16,

УСТАНОВИЛ:

Акционерное общество «Нижевартовское нефтегазодобывающее предприятие»
(далее - АО "ННП", общество, заявитель, налогоплательщик) обратилось в
Арбитражный суд г. Москвы с заявлением к Межрегиональной инспекции
Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам № 1 (далее по

тексту – инспекция, заинтересованное лицо, Межрегиональная ИФНС России по крупнейшим налогоплательщикам № 1) о признании недействительным решения от 12.10.2015 № 52-21-16/2737р о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения в части доначисления налога на прибыль организаций в размере 17 248 000,00 руб., соответствующих сумм пеней и штрафа по налогу на прибыль организаций.

В обоснование заявления АО "ННП" поясняет, что в ходе выездной налоговой проверки инспекция неправомерно доначислила налог на прибыль организаций в размере 17 248 000,00 руб., сделав вывод, что затраты на уплату разового платежа за приобретение лицензии № ХМН 15499НР подлежат равномерному списанию в расходы в течении двух лет с момента получения лицензии.

Межрегиональная ИФНС России по крупнейшим налогоплательщикам № 1 представила в порядке статьи 131 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации в материалы дела отзыв. Согласно отзыву инспекция просит суд в удовлетворении заявленного требования отказать, ссылаясь на то, что заявителем неправомерно одновременно включены в расходы суммы разового платежа за пользование недрами.

Рассмотрев материалы дела, выслушав представителей участвующих в деле лиц, арбитражный суд первой инстанции установил следующее.

АО "ННП" зарегистрировано в качестве юридического лица 17.05.1999 Инспекцией Федеральной налоговой службы по Сургутскому району Ханты-Мансийского Автономного округа - Югры, о чем в Единый государственный реестр юридических лиц внесена запись за основным государственным регистрационным номером 1028600944250.

Судом установлено, что Межрегиональной ИФНС России по крупнейшим налогоплательщикам № 1 была проведена выездная налоговая проверка в отношении АО "ННП" по вопросам соблюдения законодательства о налогах и сборах Российской Федерации, правильности исчисления и своевременности уплаты (удержания, перечисления) налогов и сборов за период с 01.01.2012 по 31.12.2013.

По результатам проверки был составлен акт выездной налоговой проверки от 28.08.2015 № 52-21-16/1637а.

В порядке пункта 6 статьи 100 Налогового кодекса Российской Федерации АО "ННП" подало возражения.

По результатам рассмотрения акта выездной налоговой проверки от 28.08.2015 № 52-21-16/1637а, возражений на акт выездной налоговой проверки и материалов дополнительных мероприятий Межрегиональная ИФНС России по крупнейшим налогоплательщикам № 1 принято решение № 52-21-16/2737р от 12.10.2015 о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Оспариваемым в части ненормативным актом АО "ННП", в частности, доначислен налог на прибыль организаций в размере 17 248 000,00 руб., а также соответствующая сумма пеней и штрафа по налогу на прибыль организаций (пункт 2.4 решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения № 52-21-16/2737р от 12.10.2015)

Указанный ненормативный акт, в частности в оспариваемой части, в соответствии со статьями 101 и 101.2, 139 Налогового кодекса Российской Федерации был обжалован АО "ННП" в Федеральную налоговую службу. Решением по апелляционной жалобе от 20.01.2016 № СА-4-9/610@ Федеральная налоговая служба решение инспекции № 52-21-16/2737р от 12.10.2015 о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения в оспариваемой части оставило без изменения, а апелляционную жалобу - без удовлетворения.

АО "ННП", посчитав, что решение от 12.10.2015 № 52-21-16/2737р о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения в части доначисления налога на прибыль организаций в размере 17 248 000,00 руб., соответствующих сумм пеней и штрафа по налогу на прибыль организаций (пункт 2.4) не соответствует

нормам налогового законодательства и нарушает его права и законные интересы, обратилось с заявлением в суд.

Исследовав и оценив по правилам статьи 71 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации имеющиеся в материалах дела доказательства, арбитражный суд пришел к выводу об отсутствии оснований для удовлетворения требования заявителя исходя из следующего.

В соответствии с частью 1 статьи 198 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации граждане, организации и иные лица вправе обратиться в арбитражный суд с заявлением о признании недействительными ненормативных правовых актов, незаконными решений и действий (бездействия) государственных органов, органов местного самоуправления, иных органов, должностных лиц, если полагают, что оспариваемый ненормативный правовой акт, решение и действие (бездействие) не соответствуют закону или иному нормативному правовому акту и нарушают их права и законные интересы в сфере предпринимательской и иной экономической деятельности, незаконно возлагают на них какие-либо обязанности, создают иные препятствия для осуществления предпринимательской и иной экономической деятельности.

Из части 4 статьи 200 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации следует, что при рассмотрении дел об оспаривании ненормативных правовых актов, решений и действий (бездействия) государственных органов, органов местного самоуправления, иных органов, должностных лиц арбитражный суд в судебном заседании осуществляет проверку оспариваемого акта или его отдельных положений, оспариваемых решений и действий (бездействия) и устанавливает их соответствие закону или иному нормативному правовому акту, устанавливает наличие полномочий у органа или лица, которые приняли оспариваемый акт, решение или совершили оспариваемые действия (бездействие), а также устанавливает, нарушают ли оспариваемый акт, решение и действия (бездействие) права и законные интересы заявителя в сфере предпринимательской и иной экономической деятельности.

Согласно частям 2 и 3 статьи 201 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации арбитражный суд, установив, что оспариваемый ненормативный правовой акт, решение и действия (бездействие) государственных органов, органов местного самоуправления, иных органов, должностных лиц не соответствуют закону или иному нормативному правовому акту и нарушают права и законные интересы заявителя в сфере предпринимательской и иной экономической деятельности, принимает решение о признании ненормативного правового акта недействительным, решений и действий (бездействия) незаконными, а, в случае, если арбитражный суд установит, что оспариваемый ненормативный правовой акт, решения и действия (бездействие) государственных органов, органов местного самоуправления, иных органов, должностных лиц соответствуют закону или иному нормативному правовому акту и не нарушают права и законные интересы заявителя, суд принимает решение об отказе в удовлетворении заявленного требования.

Из содержания частей 2 и 3 статьи 201 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации следует вывод о том, что для признания оспариваемого ненормативного правового акта недействительным, решений и действий (бездействия) органов, осуществляющих публичные полномочия, должностных лиц незаконными суд должен установить наличие двух условий в совокупности:

- оспариваемый ненормативный правовой акт, решение и действия (бездействие) органов, осуществляющих публичные полномочия, должностных лиц не соответствуют закону или иному нормативному правовому акту;

- оспариваемый ненормативный правовой акт, решение и действия (бездействие) органов, осуществляющих публичные полномочия, должностных лиц нарушают права и законные интересы заявителя в сфере предпринимательской и иной экономической деятельности.

В силу части 5 статьи 200 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации обязанность доказывания соответствия оспариваемого ненормативного правового акта закону или иному нормативному правовому акту, законности принятия оспариваемого решения, совершения оспариваемых действий (бездействия), наличия у органа или лица надлежащих полномочий на принятие оспариваемого акта, решения, совершение оспариваемых действий (бездействия), а также обстоятельств, послуживших основанием для принятия оспариваемого акта, решения, совершения оспариваемых действий (бездействия), возлагается на орган или лицо, которые приняли акт, Решение или совершили действия (бездействие).

На основании 123 Конституции Российской Федерации судопроизводство осуществляется на основе состязательности сторон.

Как следует из оспариваемого в части ненормативного акта, в нарушение пунктов 1, 2 статьи 261, 325 Налогового кодекса Российской Федерации общество единовременно включило в состав расходов, уменьшаемые доходы при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций за 2013 год разовый платеж за пользование недрами, что привело к неуплате (неполной уплате) налога на прибыль организаций за 2013 год в сумме 17 248 000 руб.

Основанием для начисления налога на прибыль организаций является вывод инспекции, согласно которому сумма разового платежа за пользование недрами, установленного по результатам аукциона является расходом, связанным с приобретением конкретной лицензии, следовательно, должна учитываться для целей налогообложения прибыли в составе прочих расходов, связанных с производством и реализацией, в течение двух лет.

Из материалов дела следует, в ходе проведения выездной налоговой проверки в отношении заявителя инспекцией установлено, что 25.12.2012 Федеральным агентством по недропользованию проведен аукцион на получение права пользования недрами в пределах Южно-Узунского лицензионного участка.

По результатам аукциона победителем признано АО "ННП", заявившее в процессе аукциона готовность уплатить разовый платеж за пользование недрами в сумме 184 800 000,00 руб. за лицензионный участок. Приказом от 24.01.2013 №44 Федеральное агентство по недропользованию утвердило итоги аукциона, на основании чего 14.02.2013 за обществом была зарегистрирована лицензия на право пользования недрами Южно-Узунского участка № ХМН 15499НР сроком действия до 12.02.2038.

Сумму стартового размере разового платежа по Южно-Узунскому участку недр в размере 168 000 000,00 руб. заявитель оплатил до проведения аукциона, а именно 28.11.2012. Сумма итогового разового платежа определена по результатам аукциона, остаток разового платежа в размере 16 800 000,00 руб. был уплачен обществом 25.02.2013.

В соответствии с регистром № Р-4 «Косвенные расходы за 2013 года» общество единовременно включило в 2013 году в состав косвенных расходов затраты в виде разового платежа за пользование недрами, установленного по результатам аукциона в размере 184 800 000 руб. Также данные расходы отражены обществом в налоговой декларации по налогу на прибыль организаций за 2013 год по строке 030 листа 02 «Расходы, уменьшающие сумму доходов от реализации».

По мнению АО "ННП", единовременное включение в расходы - суммы разового платежа за пользование недрами правомерно, по следующим основаниям.

Стоимость лицензии формируется из расходов, которые понесены будущим недропользователем перед получением лицензии. Соответственно нельзя признать какие-либо расходы понесенными в целях приобретения лицензии, в случае, если соответствующая юридическая обязанность возникает на основании самой лицензии.

Разовые платежи за пользование недрами уплачиваются на основании и во исполнении уже полученной лицензии, Как следствие, целью уплаты разовых платежей для недропользователя является исполнение условий и требований лицензии и лицензионного соглашения, но не получение самой лицензии.

В Приказе об утверждении результатов аукциона на право пользования недрами Федерального агентства по недропользованию от 24.01.2013 №44 сумма разового платежа в размере 184 800 000 руб. определена как «разовый платеж за пользование недрами», а не «плата за приобретение права/лицензии».

Судебная практика и позиция Минфина России на момент отражения в учете разовых платежей за пользование недрами сложилась в пользу Общества (Постановление ВАС по делу №А55-29998/2008. Постановление ФАС Поволжского округа от 28.07.2009 по делу № А55-82/2009 (Определением ВАС РФ от 27.11.2009 № ВАС-15427/09 отказано в передаче дела в Президиум ВАС РФ) Постановление ФАС Поволжского округа от 28.07.2009 по делу № А55-20316/2008 (Определением ВАС РФ от 27.11.2009 № ВАС-15425/09 отказано в передаче дела в Президиум ВАС РФ), Письма Минфина России от 23.07.2013 № 03-03-06/1/28990, от 21.05.2013 №03-03-10/17856. от 29.08.2011 №03-06-06-01/20 и другие).

Позиция Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации, изложенная в Постановлении от 04.02.2014 №13728/13. на которую ссылается инспекция, ухудшает положение налогоплательщика, в связи с чем не может быть применена к периоду 2013 года.

Суд, изучив доводы АО "ННП", оценив и исследовав материалы дела, считает, что доводы заявителя, изложенные в обоснование заявленного требования, несостоятельны исходя из следующего.

Согласно пункту 1 статьи 261 Налогового кодекса Российской Федерации расходами на освоение природных ресурсов признаются расходы налогоплательщика на геологическое изучение недр, разведку полезных ископаемых, проведение работ подготовительного характера. К расходам на освоение природных ресурсов, в частности, относятся: расходы на поиски и оценку месторождений полезных ископаемых (включая аудит запасов), в том числе расходы, связанные со строительством (бурением) и (или) ликвидацией (консервацией) скважин (за исключением признаваемых амортизируемым имуществом), разведку полезных ископаемых и (или) гидрогеологические изыскания, осуществляемые на участке недр в соответствии с полученными в установленном порядке лицензиями или иными разрешениями уполномоченных органов, а также расходы на приобретение необходимой геологической и иной информации у третьих лиц. в том числе в государственных органах;

расходы на подготовку территории к ведению горных, строительных и других работ в соответствии с установленными требованиями к безопасности, охране земель, недр и других природных ресурсов и окружающей среды, в том числе на устройство временных подъездных путей и дорог для вывоза добываемых горных пород, полезных ископаемых и отходов, подготовку площадок для строительства соответствующих сооружений, хранения плодородного слоя почвы, предназначенного для последующей рекультивации земель, хранения добываемых горных пород, полезных ископаемых и отходов;

расходы на возмещение комплексного ущерба, наносимого природным ресурсам налогоплательщиками в процессе строительства и эксплуатации объектов, на переселение и выплату компенсаций за снос жилья в процессе разработки месторождений. К этим расходам также относятся расходы, предусмотренные договорами (соглашениями) с органами государственной власти субъектов Российской Федерации, с органами местного самоуправления и (или) родовыми, семейными общинами коренных малочисленных народов, заключенными такими налогоплательщиками.

В соответствии с пунктом 2 статьи 261 Налогового кодекса Российской Федерации расходы на освоение природных ресурсов, указанные в пункте 1 статьи 261 Налогового кодекса Российской Федерации, учитываются в порядке, предусмотренном статьей 325 Налогового кодекса Российской Федерации.

Пунктом 1 статьи 325 Налогового кодекса Российской Федерации предусмотрено, что налогоплательщики, принявшие решение о приобретении лицензий на право пользования недрами, в аналитических регистрах налогового учета обособленно отражают расходы, осуществляемые в целях приобретения лицензий. При этом расходы, связанные с приобретением каждой конкретной лицензии, учитываются отдельно.

К расходам, осуществляемым в целях приобретения лицензии, в частности, относятся:

расходы, связанные с предварительной оценкой месторождения;

расходы, связанные с проведением аудита запасов месторождения;

расходы на разработку технико-экономического обоснования (иных аналогичных работ), проекта освоения месторождения;

расходы на приобретение геологической и иной информации: расходы на оплату участия в конкурсе (аукционе).

В случае, если налогоплательщик заключает лицензионное соглашение на право пользования недрами (получает лицензию), то расходы, осуществленные налогоплательщиком в целях приобретения лицензии, формируют стоимость лицензионного соглашения (лицензии), которая учитывается налогоплательщиком в составе нематериальных активов, амортизация которых начисляется в порядке, установленном статьями 256 - 259.2 Налогового кодекса Российской Федерации, или по выбору налогоплательщика в составе прочих расходов, связанных с производством и реализацией, в течение двух лет.

Согласно пункту 3.6 Учетной политики АО "ННП" для целей налогообложения на 2013 год расходы, осуществляемые в целях получения лицензии на право пользования недрами и формирующие ее стоимость, учитываются в составе прочих расходов, связанных с производством и реализацией, в течение 2 лет после заключения лицензионного соглашения.

Согласно статье 11 Закона Российской Федерации от 21.02.1992 № 2395-1 «О недрах» (далее - Закон о недрах) предоставление недр в пользование, в том числе предоставление их в пользование органами государственной власти субъектов Российской Федерации, оформляется специальным государственным разрешением в виде лицензии, включающей установленной формы бланк с Государственным гербом Российской Федерации, а также текстовые, графические и иные приложения, являющиеся неотъемлемой составной частью лицензии и определяющие основные условия пользования недрами.

В статье 40 Закона о недрах установлено, что пользователи недр, получившие право на пользование недрами, уплачивают разовые платежи за пользование недрами при наступлении определенных событий, оговоренных в лицензии.

В соответствии со статьей 13.1 основным критерием выявления победителя при проведении аукциона на право пользования участком недр является размер разового платежа за право пользования участком недр.

Приказом Минприроды России от 17.06.2009 №156 утвержден Административный регламент Федерального агентства по недропользованию по исполнению государственной функции по организации проведения в установленном порядке конкурсов и аукционов на право пользования недрами. Пунктом 70 указанного Административного регламента установлено, что победителем аукциона признается участник аукциона, предложивший наибольшую величину разового платежа за пользование недрами.

Таким образом, разовый платеж представляет собой единовременную плату за приобретение права пользования недрами, а расходы на уплату разового платежа за пользование недрами непосредственно направлены на получение лицензии.

Следовательно, учитывая положения пункта 1 статьи 325 Налогового кодекса Российской Федерации и Учетной политики АО "ННП", расходы на уплату разового платежа за пользование недрами должны быть учтены для целей налогообложения

прибыли в составе прочих расходов, связанных с производством и реализацией, в течение двух лет.

Принимая во внимание вышеизложенное, вывод Межрегиональной ИФНС России по крупнейшим налогоплательщикам № 1 о неправомерности единовременного включения обществом в расходы суммы разового платежа за пользование недрами, является обоснованным и соответствующим законодательству по налогам и сборам.

01.08.2016 в ходе судебного разбирательства общество отказалось от оспаривания характера разового платежа за пользование недрами как платы за приобретение права пользования последними (и, соответственно, формирующих стоимость лицензии) с учетом выводов, содержащихся в Постановлении Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 04.02.2014 № 13728/13 по делу № А40-97102/12-154-913, которые были положены инспекцией в основу оспариваемого в части ненормативного акта.

Однако, АО «ННП» отмечает, что до опубликования названного Постановления Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 04.02.2014 № 13728/13 по делу № А40-97102/12-154-913 (опубликовано - 05.04.2014) судебная практика и разъяснения Минфина России, иначе оценивали правовую природу разового платежа за пользование недрами, в связи с чем, позиция, изложенная в Постановлении Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 04.02.2014 № 13728/13 по делу № А40-97102/12-154-913 ухудшает положение налогоплательщика, что в соответствии с пунктом 5 постановления Конституционного Суда Российской Федерации от 21.01.2010 № 1-П исключает возможность доначисления обществу налога на прибыль организаций за 2013 год, а равно и соответствующих сумм пени и штрафа.

Данный довод АО «ННП» суд считает необоснованный в силу следующего.

Как указал Конституционный Суд Российской Федерации в Постановлении от 21.01.2010 № 1-П, не может иметь обратную силу Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации или Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации, содержащее толкование нормы права, вследствие которого ухудшается, по сравнению с ранее устоявшимся, в судебной практике положение налогоплательщиков

Результатом вступления в силу указанного постановления явилась аналогичная норма, внесенная в главу 37 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации «Пересмотр вступивших в законную силу судебных актов по новым и вновь открывшимся обстоятельствам» в 2010 году.

При этом, ссылка налогоплательщика на названное постановление является необоснованной, поскольку в указанном судебном акте Конституционный Суд Российской Федерации имел ввиду исключительно процессуальные моменты запрета на пересмотр по вновь открывшимся обстоятельствам решений судов, принятых не в пользу государственных органов, на основании применения норм права, практика применения которых впоследствии изменилась Пленумом или Президиумом Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации, в связи с наличием такой характеристики судебного акта как его определенность.

Данный вывод следует из буквального толкования смысла постановления Конституционного Суда Российской Федерации от 21.01.2010 № 1 -П, а не отдельных его частей.

Таким образом, изменение Пленумом или Президиумом Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации практики применения определенной нормы, которая только будет рассматриваться в суде, в том числе по спорам с государственными органами, не может повлечь запрет на толкование и применение судом при рассмотрении конкретного дела нормы права в соответствии с установленной Высшим Арбитражным Судом Российской Федерации судебной практикой, поскольку суд выносит решение в соответствии с законом и с учетом установленных в процессе

рассмотрения дела обстоятельств, а не руководствуясь исключительно судебной практикой.

В данном случае, АО «ННП» неправильно истолковывает выводы, содержащиеся в Постановлении Конституционного Суда Российской Федерации от 21.01.2010 № 1-П, при которых процессуальные моменты, возникающие при пересмотре уже вынесенного решения по вновь открывшимся обстоятельствам, когда дело уже рассмотрено и судом дана оценка не только фактическим обстоятельствам, но и толкование норм права, примененных к конкретным правоотношениям, подменяются рассмотрением спора по существу, при котором окончательный судебный акт еще не принят и суд вправе по собственному усмотрению с учетом требований Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации дать толкование и применить нормы права к рассматриваемой в деле ситуации.

По существу, заявитель настаивает на том, что решение инспекции должно быть признано недействительным в связи с существованием в прошлом ошибочного толкования правоприменительными органами, в том числе судами и Минфином России, действительного смысла нормы права.

Однако, суд указывает, что на каждом суде, разрешающем конкретное дело, лежит обязанность, вытекающая из положений статьи 6 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, с использованием всех способов толкования выявить подлинное содержание применяемой нормы и разрешить спор в соответствии с требованиями права. Если суд применил норму вопреки ее действительному содержанию, значит, он допустил ошибку, и для ее исправления федеральный законодатель предусмотрел механизмы по пересмотру судебных актов, в том числе, в порядке надзорного производства. Появление в последующем иной правовой позиции лишь подтверждает наличие судебной ошибки.

Фактически налогоплательщик считает, что Конституционный Суд Российской Федерации ограничил суды применять нормы права при рассмотрении конкретных дел по собственному усмотрению судьи, в случае, если этой норме было дано такое толкование Высшим Арбитражным Судом Российской Федерации либо Верховным Судом Российской Федерации, которое ухудшает положение обратившегося за защитой лица по спору с государственным органом, при том, что сама норма не изменилась.

Предложенное налогоплательщиком расширительное применение позиции Конституционного Суда Российской Федерации противоречит основам арбитражного процесса, независимости судей при принятии решений, что является недопустимым согласно Конституции Российской Федерации, установившей, что судьи принимают решения, руководствуясь только законом.

При этом, суд соглашается с позицией инспекции, согласно которой нормы правового регулирования, изложенные постановлением Конституционного Суда Российской Федерации от 21.01.2010 № 1-П применимы только к ситуации, возникающей при пересмотре уже вынесенного решения по вновь открывшимся обстоятельствам, согласуется с существующей судебной-арбитражной практикой.

Пленум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в пункте 11 Постановления от 30.06.2011 № 52 указал, что правовая позиция Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации, сформулированная в постановлении, не содержащем указание «Вступившие в законную силу судебные акты арбитражных судов по делам со схожими фактическими обстоятельствами, принятые на основании нормы права в истолковании, расходящемся с содержащимся в настоящем постановлении толкованием, могут быть пересмотрены на основании пункта 5 части 3 статьи 311 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, если для этого нет других препятствий» - не может служить основанием для пересмотра судебных актов в силу пункта 5 части 3 статьи 311 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, однако в связи с положением, изложенным в абзаце седьмом части 4 статьи 170 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации

Федерации, учитывается судами со дня опубликования такого постановления при рассмотрении аналогичных дел, в том числе при пересмотре судебных актов в судах апелляционной и кассационной инстанций.

Кроме того, пунктом 15 названного Постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации установлено, что при обжаловании в апелляционном или кассационном порядке судебного акта, основанного на положениях законодательства практика применения которых после его принятия определена Высшим Арбитражным Судом Российской Федерации, суд апелляционной или кассационной инстанции учитывает правовую позицию Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации при оценке наличия оснований для изменения или отмены обжалуемого судебного акта. При этом в мотивировочной части судебного акта, принимаемого по результатам рассмотрения апелляционной или кассационной жалобы, может содержаться указание на соответствующее постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации или постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации, принятое по результатам рассмотрения дела в порядке надзора (часть 4 статьи 170 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации).

В определении от 13.10.2014 № 304-КГ14-2268 по делу № А81-1195/2013 Верховный Суд Российской Федерации отметил, что ссылка заявителей на постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 21.01.2010 № 1-П к настоящему спору не применима, поскольку в названном постановлении речь идет об ограничении применения правовой позиции Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации, изменяющей толкование норм права, применительно к вопросу о рассмотрении дела в порядке главы 37 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, в то время как по настоящему делу суды применили сформулированное Высшим Арбитражным Судом Российской Федерации толкование норм после опубликования соответствующего практикообразующего судебного акта.

Арбитражный Суд Московского округа, оставляя судебные акты судов первой и апелляционной инстанции без изменения, в постановлении от 19.11.2012 по делу № А40-37344/11-107-160 (определением ВАС РФ от 15.05.2013 № ВАС-2267/13 отказано в передаче дела в Президиум ВАС РФ) указал, что довод общества о невозможности применения позиции, изложенной в Постановлении Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 15.11.2011 № 8654/11 к правоотношениям, возникшим между обществом и его иностранным участником в 2008 году в связи с ухудшением этой позицией его положения, с учетом выводов изложенных в постановлении Конституционного Суда Российской Федерации от 21.01.2010 № 1-П, отклонен судами, поскольку в данном случае судами применены нормы закона и Соглашения при рассмотрении спорной ситуации, которые позволили судам прийти к выводу о необоснованности заявления общества.

Аналогичные выводы были сделаны в определениях Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 16.12.2011 № ВАС-16505/11, от 07.12.2011 № ВАС-15122/11, от 07.12.2011 № ВАС-15121/11, постановлении Арбитражного суда Московского округа (далее - АС МО) от 15.07.2010 по делу № А40-14806/08-127-37.

В силу вышеуказанных положений, налогоплательщик ошибочно ссылается на Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 21.01.2010 № 1-П, поскольку в отличии от правовых механизмов регулируемых названным постановлением и возникающих при пересмотре уже вынесенного решения по вновь открывшимся обстоятельствам, в настоящем деле судебный акт, которым оканчивается рассмотрение дела по существу, еще не принят.

Кроме того, оперирование АО «ННП» выводами, изложенными в Постановлении Конституционного Суда Российской Федерации от 21.01.2010 № 1-П, в качестве обоснования заявленного требования, является неправомерным в силу следующего.

Как следует из абзаца 4 пункта 5 названного постановления, не может иметь обратную силу Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской

Федерации или Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации, содержащее толкование нормы права, вследствие которого ухудшается положение лица, привлеченного или привлекаемого к административной ответственности. В результате такого толкования не может ухудшаться (по сравнению с толкованием, ранее устоявшимся в судебной практике) и положение налогоплательщиков, поскольку - в силу статей 54 и 57 Конституции Российской Федерации - недопустимо придание обратной силы законам, ухудшающим положение налогоплательщиков, в том числе, как указано в постановлении Конституционного Суда Российской Федерации от 8 октября 1997 года № 13-П, в актах официального или иного толкования либо в правоприменительной практике.

Таким образом, из буквального смысла данного абзаца следует, что вновь вынесенные Постановления Пленума или Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации не могут ухудшать положение налогоплательщика, если он как участник налоговых правоотношений руководствовался в своей деятельности устоявшейся судебной практикой, сложившейся до момента вынесения последних.

Доводы АО «ННП» о том, что до момента опубликования Постановления Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 04.02.2014 № 13728/13 по делу № А40-97102/12-154-913 судебной арбитражной практика исходила из того, что разовый платеж за пользования недрами, не формировал стоимость лицензии, является необоснованным исходя из самого факта рассмотрения данного дела Президиумом Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации.

При этом, АО «ННП» приняло противоречивую позицию о том, что им не ставятся под сомнение выводы относительно правовой природы разового платежа за пользование недрами, изложенные в Постановлении Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 04.02.2014, сделанные по гражданско-правовому спору, однако, в качестве устоявшейся судебной практики при рассмотрении настоящего дела следует учитывать только судебные акты по налоговым спорам.

В соответствии с подпунктом 1 пункта 1 статьи 304 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации (в редакции, действовавшей в период принятия Постановления Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 04.02.2014) судебные акты арбитражных судов, вступившие в законную силу, подлежат изменению или отмене, если при рассмотрении дела в порядке надзора Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации установит, что оспариваемый судебный акт - нарушает единообразие в толковании и применении арбитражными судами норм права.

Существование противоречивой судебной практики по конкретному вопросу свидетельствует о его неопределенности во времени, которая подлежит устранению путем рассмотрения спорного дела в высшей судебной инстанции.

Так, Высший Арбитражный Суд Российской Федерации в Определении от 25.11.2013 № ВАС-13728/13 по данному делу указал следующие мотивы, послужившие основанием передачи дела на рассмотрение Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации: «В судебной практике также отсутствует единообразие в отношении вопроса о характере разового платежа за пользование недрами, предусмотренного статьей 40 Закона о недрах.

Так, в постановлении Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 03.08.2010 по делу № А26-7636/2009 содержится вывод о том, что разовый платеж представляет собой форму платы за приобретение права пользования недрами. При этом суд исходит из того, что в случае, когда лицензия прекращается ввиду наличия нарушений со стороны пользователя недрами, разовый платеж не подлежит возвращению.

Вместе с тем, возможность возврата разового платежа, квалифицированного судами как плата за доступ к пользованию недрами, не утрачивается и ставится в прямую зависимость от действительности лицензионного соглашения и отсутствия

возможности освоения участка недр победителем аукциона ввиду нарушения закона со стороны публичных органов. Указанный подход нашел отражение в постановлении Федерального арбитражного суда Московского округа от 13.05.2011 по делу № А40-23199/10-65-146 и постановлении Федерального арбитражного суда Уральского округа от 19.06.2012 по делу № А50-129 73/2011.

В настоящем деле суды апелляционной и кассационной инстанции, исходя из характера данного платежа как формы оплаты за пользование недрами, пришли к выводу о том, что платеж должен быть возвращен недропользователю вне зависимости от причины и оснований прекращения лицензии и вины той или иной стороны в прекращении лицензии. В то же время в качестве периода пользования недрами, за который платеж не подлежал возвращению обществу, судами был признан период до прекращения лицензии, в который общество фактически не приступало к пользованию недрами.

В целях формирования единообразной судебной практики в отношении вопроса о характере разового платежа за пользования недрами, возможности и условий его возврата как неосновательного обогащения при досрочном прекращении лицензии, дело подлежит передаче в Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации».

Таким образом, довод налогоплательщика о наличии единообразной судебной практики относительно характера разового платежа за пользование недрами, существовавшей до налогового периода 2013 года, в котором АО «ННП» одновременно включило сумму разового платежа в расходы по налогу на прибыль организаций, суд считает голословный.

Учитывая изложенное, не подлежит применению в настоящем деле правовая позиция, сформулированная в Постановлении Конституционного Суда Российской Федерации от 21.01.2010 № 1-П, относительно запрета на придание обратной силы Постановлениям Пленума и Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации, которые изменили толкование нормы права, содержащееся в устоявшейся судебной практике.

Судебно-арбитражную практику, приведенную заявителем в письменных пояснениях от 01.08.2016 б/н, суд не принимает во внимание, как принятую по делам с иными фактическими обстоятельствами.

Так, налогоплательщик ссылается на дела, в которых Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации изменил ранее сформированную судами высших инстанций судебную практику толкования нормы права.

Например, в Определении Верховного Суда Российской Федерации от 14.09.2015 № 301-КГ 15-5301 был рассмотрен спор по вопросу, практика разрешения которого ранее была сформирована в Постановлении Президиумом Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 04.03.2014 № 17283/13 и поддерживала позицию налогоплательщика.

В постановлении от 17.06.2016 № Ф08-3014/2016 по делу № А32-33752/2015 Арбитражный суд Северо-Кавказского округа отклонил ссылку таможни о необходимости применения ответчиком Постановления Пленума Верховного Суда Российской Федерации от 12.05.2016 № 18 как положение, ухудшающее позицию налогоплательщика, поскольку налогоплательщик в проверяемый период правомерно руководствовался позицией, изложенной в Постановлениях Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 25.12.2013 № 96 и от 08.11.2013 № 79.

При этом, Постановление Пленума Верховного Суда Российской Федерации от 12.05.2016 № 18 было вынесено после совершения ответчиком предполагаемого правонарушения и вступления в законную силу после вынесения постановления суда апелляционной инстанции.

Аналогичные обстоятельства отражены и в постановлении Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 22.06.2016 № Ф08-3886/2016 по делу № А32-40583/2015.

Вышеизложенное свидетельствует, что в качестве устоявшейся судебной практики, разъясняющей порядок применения норм налогового законодательства и предписывающую определенную модель поведения организации как участника налоговых правоотношений, суды руководствуются, прежде всего, позициями судов высшей инстанции, при последовательном изменении которых действует принцип недопустимости придания обратной силы нормативному регулированию посредством толкования, ухудшающего положение лица в его отношениях с государством.

При этом, в Постановлении Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 16.11.2010 № 10914/09 по делу № А42-6208/2008, на который так же ссылается налогоплательщик, Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 21.01.2010 № 1-П рассматривалось в контексте вопроса о невозможности пересмотра уже вынесенного судебного акта по вновь открывшимся обстоятельствам в связи с изданием последнего, что подтверждает позицию налогового органа о применении названного постановления только к ситуации регулируемой главой 37 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации «Производство по пересмотру вступивших в законную силу судебных актов по новым и вновь открывшимся обстоятельствам» и невозможности применения последнего к ситуации, когда решения суда первой инстанции еще не вынесено и дело находится на стадии рассмотрения.

Аналогичные выводы относительно порядка применения постановления Конституционного Суда Российской Федерации от 21.01.2010 № 1-П содержатся и в постановлениях Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 04.02.2014 № 14661/10 по делу № А41-32490/09, ФАС Дальневосточного округа от 02.05.2012 № Ф03-1075/2012 по делу № А59-1258/2011.

В постановлении ФАС Московского округа от 03.05.2011 № КА-А40/2903-11 по делу № А40-26870/09-107-102 суд так же сослался на постановление Конституционного Суда РФ от 21.01.2010 № 1-П, в связи с невозможностью пересмотра уже вынесенного судебного акта по вновь открывшимся обстоятельствам, которым стало опубликование постановления Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ № 1574/10 от 15.06.2010.

Кроме того, является не применимой и ссылка заявителя на постановление Арбитражного Суда Северо-Кавказского округа от 13.02.2014 по делу № А53-5717/2013, поскольку постановление Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 № 57 в рамках рассматриваемого дела не изменяло устоявшуюся судебную практику, а давало толкования нормы налогового законодательства по процедуре досудебного урегулирования налоговых споров, по которым отсутствовали соответствующие разъяснения и правоприменительная практика.

Аналогичные обстоятельства были предметом рассмотрения ВАС РФ в определениях от 14.10.2013 № ВАС-13948/13 по делу № А73-13492/2012 и от 18.06.2012 № ВАС-7814/12 по делу № А76-11891/2011, когда Высший Арбитражный Суд Российской Федерации в постановлении разъяснял нормы законодательства для применения их судами нижестоящей инстанции, в отсутствие правоприменительной практики по оспариваемому вопросу.

Не могут быть приняты в качестве аргумента и выводы, изложенные в определениях Верховного Суда Российской Федерации от 02.07.2015 № 305-КГ15-1414 по делу № А40-37361/2014 и от 21.07.2015 № 305-КГ15-2112 по делу № А40-15522/2014, поскольку в данных судебных актах не рассматривался вопрос о вынесении Президиумом Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации соответствующего постановления, ухудшившем положение налогоплательщика.

Предметом названных судебных разбирательств явилось нарушение, допущенное со стороны органа государственной власти (Министерства энергетики Российской Федерации), в связи с несвоевременным утверждением нормативов потерь, явившееся причиной увеличения обязательств налогоплательщика перед бюджетом за прошлые налоговые периоды.

В постановлении Арбитражного суда Московского округа от 05.03.2014 № Ф05-133/2014 по делу № А40-125011/13 предметом рассмотрения была ситуация, при которой вновь изданное постановление Президиума ВАС РФ от 29.01.2013 № 11498/12 ухудшило положение налогоплательщика путем иного разъяснения определения расчета стоимости добытого полезного ископаемого, нежели закрепленного в ранее изданном приказе Минфина России от 29.12.2006 № 185н, в связи с чем, кардинальным образом отличается от фактических обстоятельств рассматриваемого дела.

Так же, не имеет правового значения ссылка заявителя на постановление Арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 25.06.2014 по делу № А33-19216/2013 (определением Верховного Суда РФ от 15.10.2014 № 302-КГ14-2259 отказано в передаче в Судебную коллегия по экономическим спорам Верховного Суда РФ), в котором сделан вывод о невозможности отнесения суммы задатка, внесенной для участия в конкурсе к расходам в соответствии со статьей 325 НК РФ, уже после опубликования постановления Президиума ВАС РФ от 04.02.2014 № 13728/13, поскольку в постановлении суда Кассационной инстанции отсутствуют ссылки как на постановления Президиума ВАС РФ от 04.02.2014, так и на постановление Конституционного Суда РФ от 21.01.2010 № 1-П.

Между тем, после опубликования (05.04.2014) Постановления Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 04.02.2014 № 13728/13 финансовый орган изменил ранее высказанную точку зрения и пришел к выводу, что разовые платежи за пользование недрами формируют первоначальную стоимость лицензии (письма Минфина России от 25.06.2015 № 03-03-06/1/36750 и от 23.10.2015 № 03-03-06/1/61172).

Кроме того, суд также учитывает, что в соответствии с пунктом 61.9 Регламента Арбитражных судов Российской Федерации, утвержденного Постановлением Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 05.06.1996 № 7, постановления Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации подлежат опубликованию в журнале «Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации» и размещается на сайте Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации.

Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 04.02.2014 № 13728/13 по делу № А40-97102/12-154-913 было официально размещено на сайте Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации 05.04.2014.

Во избежание негативных последствий в виде доначисления суммы налога, привлечения к налоговой ответственности, а равно начисления суммы пени по выездной проверке за 2012-2013, назначенной после опубликования постановления Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 04.02.2014 (решение от 30.06.2014 № 52-21-18/627р), общество могло воспользоваться правом, предусмотренным статьей 81 Налогового кодекса Российской Федерации, и подать уточненную налоговую декларацию, скорректировав спорные суммы расходов.

Ссылка заявителя на письменные разъяснения Минфина России в обоснование правомерности своей позиции, суд также отклоняет.

Указанные письма финансового органа имеют исключительно информационно-разъяснительный характер (Письмо Федеральной налоговой службы Российской Федерации от 14.09.2007 № ШС-6-18/716@ о порядке применения разъяснений Минфина России по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах) и не могут обязывать участника экономических отношений следовать определенной модели поведения.

Более того, в письме от 07.08.2007 № 03-02-07/2-138 Минфин России указал, что письменные разъяснения, подготовленные по обращениям налогоплательщиков (плательщиков сборов, налоговых агентов), как правило, адресованы конкретным заявителям, поэтому распространение содержащихся в них мнений и заключений на все прочие случаи другими налогоплательщиками (плательщиками сборов, налоговыми

агентами) может осуществляться лишь под ответственность налогоплательщика, плательщика сборов, налогового агента.

Налогоплательщик должен руководствоваться разъяснениями Минфина в обязательном порядке только в том случае, если оно адресовано данному налогоплательщику (письмо Минфина России от 24.02.2010 № 03-04-05/10-67) о необходимости учета Судом при вынесении решения по настоящему делу обстоятельств, смягчающих ответственность за совершение налогового правонарушения.

Довод заявителя о том, что у инспекции в любом случае отсутствовали основания для доначисления сумм пени и штрафа за 2013 год по спорному эпизоду (пункт 2.4. оспариваемого в части ненормативного акта), поскольку в проверяемом периоде общество правомерно руководствовался многочисленными разъяснениями Минфина России, что в соответствии с позицией Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации, изложенной в Постановлении от 30.11.2010 № 4350/10, исключает привлечение общества к налоговой ответственности, предусмотренной статьей 122 Налогового кодекса Российской Федерации и начисление соответствующих сумм пени, а также в любом случае является основанием для уменьшения суммы штрафа в два и более раза, в связи с наличием обстоятельств, смягчающих ответственность за совершение налогового правонарушения, предусмотренных пунктом 1 статьи 112 Налогового кодекса Российской Федерации, суд отклоняет.

Из пункта 1 статьи 34.2 Налогового кодекса Российской Федерации следует, что Министерство финансов Российской Федерации дает письменные разъяснения налоговым органам, налогоплательщикам, ответственному участнику консолидированной группы налогоплательщиков, плательщикам сборов и налоговым агентам по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах.

В соответствии с подпунктом 3 пункта 1 статьи 111 Налогового кодекса Российской Федерации обстоятельствами, исключающими вину лица в совершении налогового правонарушения, признаются выполнение налогоплательщиком (плательщиком сбора, налоговым агентом) письменных разъяснений о порядке исчисления, уплаты налога (сбора) или по иным вопросам применения законодательства о налогах и сборах, данных ему либо неопределенному кругу лиц финансовым, налоговым или другим уполномоченным органом государственной власти (уполномоченным должностным лицом этого органа) в пределах его компетенции (указанные обстоятельства устанавливаются при наличии соответствующего документа этого органа, по смыслу и содержанию относящегося к налоговым периодам, в которых совершено налоговое правонарушение, независимо от даты издания такого документа), и (или) выполнение налогоплательщиком (плательщиком сбора, налоговым агентом) мотивированного мнения налогового органа, направленного ему в ходе проведения налогового мониторинга.

Пунктом 8 статьи 75 Налогового кодекса Российской Федерации установлено, что не начисляются пени на сумму недоимки, которая образовалась у налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента) в результате выполнения им письменных разъяснений о порядке исчисления, уплаты налога (сбора) или по иным вопросам применения законодательства о налогах и сборах, данных ему либо неопределенному кругу лиц финансовым, налоговым или другим уполномоченным органом государственной власти (уполномоченным должностным лицом этого органа) в пределах его компетенции (указанные обстоятельства устанавливаются при наличии соответствующего документа этого органа, по смыслу и содержанию относящегося к налоговым (отчетным) периодам, по которым образовалась недоимка, независимо от даты издания такого документа), и (или) в результате выполнения налогоплательщиком (плательщиком сбора, налоговым агентом) мотивированного мнения налогового органа, направленного ему в ходе проведения налогового мониторинга.

При этом, сам финансовый орган в письме от 24.02.2010 № 03-04-05/10-67 указал, что применение к налогоплательщику положений пункта 8 статьи 75 и подпункта 3 пункта 1 статьи 111 Налогового кодекса Российской Федерации допустимо только в том случае, если письмо адресовано конкретному налогоплательщику или неопределенному кругу лиц.

При этом, из указанных разъяснений не следует, что они адресованы неопределенному кругу лиц, а являются ответами Минфина России на частные запросы налогоплательщиков.

Более того, в письме от 07.08.2007 № 03-02-07/2-138 Минфин России указал, что письменные разъяснения, подготовленные по обращениям налогоплательщиков (плательщиков сборов, налоговых агентов), как правило, адресованы конкретным заявителям, поэтому распространение содержащихся в них мнений и заключений на все прочие случаи другими налогоплательщиками (плательщиками сборов, налоговыми агентами) может осуществляться лишь под ответственность налогоплательщика, плательщика сборов, налогового агента.

При этом, выполнение налогоплательщиком, плательщиком сборов, налоговым агентом письменных разъяснений, которые были адресованы не ему, не влечет за собой применение норм пункта 8 статьи 75 и подпункта 3 пункта 1 статьи 111 Налогового кодекса Российской Федерации.

Кроме того, в письме от 20.07.2009 № 03-01-11/4-176 Минфин России отмечает, что позиция, выраженная в его письмах, не должна восприниматься как обязательная. Письменные разъяснения, подготовленные по обращениям налогоплательщиков, адресованы именно им. Поэтому руководствоваться письмом Минфина России в других случаях налогоплательщик может лишь под свою ответственность.

Таким образом, финансовым органом была сформулирована позиция, в соответствии с которой, освобождение налогоплательщика от налоговой ответственности за неуплату налога, а равно и начисление соответствующих сумм пени правомерно только в том случае, когда налогоплательщик руководствовался письменными разъяснениями, адресованными лично ему, Минфином России.

Данная точка зрения нашла свое отражение в существующей судебной арбитражной практике.

Так, ФАС Уральского округа в постановлении от 25.09.2013 № Ф09-9088/13 по делу № А60-50612/2012 (определением ВАС РФ от 29.01.2014 № ВАС-20005/13 отказано в передаче дела в Президиум ВАС РФ) указал, что письма Минфина России, на выполнение рекомендаций которых ссылается налогоплательщик, не освобождают его от ответственности, поскольку не были адресованы ему или неопределенному кругу лиц, а являлись ответами на вопросы конкретных организаций.

Аналогичная правовая позиция изложена в постановлении ФАС Северо-Западного округа от 21.01.2013 по делу № А13 -16610/2011.

Более того, ВАС РФ в постановлении от 12.01.2010 № 12000/09 по делу № А56-48706/2007 указал на отсутствие основания привлечения налогоплательщика к налоговой ответственности по основанию подпункта 3 пункта 1 статьи 111 Кодекса, в связи руководством последним письменными разъяснениями Инспекции Министерства Российской Федерации по налогам и сборам по Центральному району города Санкт-Петербурга по вопросу применения законодательства о налогах и сборах, полученных на запрос банка.

При этом, письменных разъяснений, которые были бы даны Минфином России на конкретный запрос АО «ННП» по вопросу порядка списание расходов по разовому платежу за пользование недрами, как на стадии досудебного урегулирования налоговых споров, так и в ходе судебного разбирательства налогоплательщиком представлено не было.

Кроме того, Минфин России неоднократно указывал, что его письма, в которых разъясняются вопросы применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах конкретным налогоплательщикам, не содержат правовых норм, не

конкретизируют нормативные предписания и не являются нормативными правовыми актами.

Эти письма имеют исключительно информационно-разъяснительный характер по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах (письма Минфина России от 07.11.2013 № 03-01-13/01/47571 (направленно ФНС России письмом от 26.11.2013 № ГД-4-3/21097), письмо ФНС от 14.09.2007г. № ШС-6-18/716@ о порядке применения разъяснений Минфина РФ по вопросам применения законодательства РФ о налогах и сборах.

Кроме того, приказы и письма Минфина России и ФНС России не имеют статуса акта законодательства о налогах и сборах, подлежащие обязательному применению (письмо Минфин РФ от 07.08.2007 № 03-02-07/2-138).

Также, из письма Минфина России от 07.11.2013 № 03-01-13/01/47571 (направленно ФНС России письмом от 26.11.2013 № ГД-4-3/21097) следует, что в случае, когда письменные разъяснения Минфина России (рекомендации, разъяснения ФНС России) по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах не согласуются с решениями, постановлениями, информационными письмами Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации, а также решениями, постановлениями, письмами Верховного Суда Российской Федерации, налоговые органы, начиная со дня размещения в полном объеме указанных актов и писем судов на их официальных сайтах в сети "Интернет" либо со дня их официального опубликования в установленном порядке, при реализации своих полномочий руководствуются указанными актами и письмами судов.

Таким образом, после официального размещения на сайте Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации постановления Президиума ВАС РФ от 04.02.2014 № 13728/13 по делу № А40-97102/12-154-913 (05.04.2014) письма Минфина России на которые ссылается налогоплательщик, в рассматриваемой ситуации утратили даже рекомендательный характер, в связи с чем, во избежание негативных последствий, связанных с привлечением к налоговой ответственности, а равно и начислением суммы пени, общество могло воспользоваться правом, предусмотренным статьей 81 Налогового кодекса Российской Федерации, и подать уточненную налоговую декларацию, скорректировав спорные суммы расходов.

Обоснованность данного подхода, подтверждается и тем фактом, что после опубликования постановления Президиума ВАС РФ от 04.02.2014 № 13728/13 финансовый орган изменил ранее высказанную точку зрения и пришел к выводу, что разовые платежи за пользование недрами формируют первоначальную стоимость лицензии (письма Минфина России от 25.06.2015 № 03-03-06/1/36750 и от 23.10.2015 № 03-03-06/1/61172).

При этом, в письмах Минфина России, на которые ссылается налогоплательщик (в частности письма Минфин России от 29.08.2011 № 03-06-06-01/20, 13.01.2011 № 03-03-06/1/8, от 18.06.2010 № 03-03-06/1/419, от

15.10.2009 № 03-03-06/1/663, от 31.12.2008 № 03-03-06/1/726, от 19.08.2008 № 03-03-06/1/171, от 05.06.2008 № 03-03-06/1/351) так же указано, что данные письма не содержат правовых норм или общих правил, не являются нормативным правовым актом, имеют информационно-разъяснительный характер по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах и не препятствуют руководствоваться нормами законодательства о налогах и сборах в понимании, отличающемся от трактовки, изложенной в настоящем письме.

Более того, в ряде писем Минфина России, на которые ссылается налогоплательщик (от 29.08.2011 № 03-06-06-01/20, от 13.04.2011 № 03-03-06/1/237, от 03.12.2010 № 03-03-06/1/753, от 31.12.2008 № 03-03-06/1/726), отражена правовая позиция, в соответствии с которой расходы в виде разового платежа за пользование недрами подлежат списанию в полном объеме в расходах отчетного периода, только в том случае, если это закреплено в учетной политике для целей налогового учета организации.

Между тем, в соответствии с пунктом 3.4.4.4 «Учетной политики АО «ННП» для целей налогообложения за 2010 год общество разделяло как расходы на получение лицензии и на осуществление разовых платежей за пользование недрами, так и порядок их списание (в течении двух лет или единовременно).

Однако, в Учетной политике общества за 2013 год расходы на осуществление разовых платежей за пользование недрами отдельно не выделяются, при этом в пункте 3.6 данной учетной политике «Расходы на освоение природных ресурсов» указано, что расходы, осуществляемые в целях получения лицензии на право пользования недрами и формирующие ее стоимость, учитываются в составе прочих расходов, связанных с производством и реализацией, в течение двух лет после заключения лицензионного соглашения.

Таким образом, ссылка заявителя на вышеуказанные письма Минфина России является необоснованной, в связи с иными фактическими обстоятельствами рассматриваемого дела.

Более того, одним из условий применения пункта 8 статьи 75 Налогового кодекса Российской Федерации, а равно и подпункта 3 пункта 1 статьи 111 Налогового кодекса Российской Федерации, является руководство налогоплательщиком письменными разъяснениями финансового, налогового или другого уполномоченного органа государственной власти при условии, что обстоятельства, рассмотренные в названных разъяснениях по смыслу и содержанию относятся к налоговым периодам, в которых совершено налоговое правонарушение.

Между тем, письма Минфина России на которые ссылается заявитель, изданы ранее налогового периода, в котором произошло рассматриваемое правонарушение налогового законодательства.

Из писем финансового органа от 23.07.2013 № 03-03-06/1/28990 и от 21.05.2013 № 03-03-10/17856 не следует, что по смыслу и содержанию они относятся к спорному налоговому периоду 2013.

При таких обстоятельствах, ссылка Общества на вышеуказанные письма Минфина России в качестве выполнения условия пункта 8 статьи 75 Налогового кодекса Российской Федерации, а равно и подпункта 3 пункта 1 статьи 111 Налогового кодекса Российской Федерации в любом случае является несостоятельной.

Кроме того, пунктом 1 статьей 112 Налогового кодекса Российской Федерации установлены обстоятельства, смягчающие ответственность за совершение налогового правонарушения, перечень которых в соответствии с подпунктом 3 пункта 1 названной статьи является открытым.

Проанализировав доводы заявителя о наличии в рассматриваемом деле обстоятельств, смягчающих ответственность за совершение налогового правонарушения, суд не может признать в качестве таковых мнение, изложенное в письмах Минфина России, которое не имеет непосредственного отношения к заявителю, в силу вышеизложенных обстоятельств.

На основании вышеизложенного, суд констатирует невозможность применения положения пункта 8 статьи 75 Налогового кодекса Российской Федерации, подпункта 3 пункта 1 статьи 111 Налогового кодекса Российской Федерации, а равно и смягчающих ответственность обстоятельств, предусмотренных пунктом 1 статьи 112 Налогового кодекса Российской Федерации, к предмету рассматриваемого спора.

По положениям статьи 168 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации при принятии решения арбитражный суд распределяет судебные расходы.

Согласно части 1 статьи 110 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации судебные расходы, понесенные лицами, участвующими в деле, в пользу которых принят судебный акт, взыскиваются арбитражным судом со стороны.

В соответствии со статьей 101 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации к судебным расходам отнесена государственная пошлина.

Ввиду отказа заявителю в удовлетворении заявленных требований судебные расходы по уплате государственной пошлины относятся на АО "ННП".

На основании изложенного, руководствуясь статьями 110, 167-170, 201 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, суд

РЕШИЛ:

В удовлетворении заявленного акционерным обществом «Нижеварттовское нефтегазодобывающее предприятие» требования к Межрегиональной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам № 1 отказать полностью.

Решение вступает в законную силу по истечении месячного срока со дня его принятия, если не подана апелляционная жалоба, а в случае подачи апелляционной жалобы, если решение не отменено и не изменено - со дня принятия постановления арбитражным судом апелляционной инстанции.

Решение может быть обжаловано в порядке апелляционного производства в Девятый арбитражный апелляционный суд (127994, г.Москва, ГСП-4, проезд Соломенной Сторожки, д. 12) в течение месяца со дня принятия решения (изготовления его в полном объеме), а также в порядке кассационного производства в Арбитражный суд Московского округа (127994, Москва, ГСП-4, ул. Селезневская, д. 9) в течение двух месяцев со дня вступления решения по делу в законную силу при условии, что решение было предметом рассмотрения суда апелляционной инстанции или суд апелляционной инстанции отказал в восстановлении пропущенного срока подачи апелляционной жалобы.

Апелляционная и кассационная жалобы подаются в арбитражные суды апелляционной и кассационной инстанций через Арбитражный суд города Москвы.

В случае обжалования решения в порядке апелляционного или кассационного производства информацию о времени, месте и результатах рассмотрения дела можно получить соответственно на интернет-сайтах Девятого арбитражного апелляционного суда: <http://9aas.arbitr.ru/> и Арбитражного суда Московского округа: <http://fasmo.arbitr.ru/>

Информация о движении дела размещена на сайте суда по адресу: <http://msk.arbitr.ru/>

СУДЬЯ

О.Ю. Суставова