



ВЫСШИЙ АРБИТРАЖНЫЙ СУД РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ПОСТАНОВЛЕНИЕ Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации

№ 7838/11

Москва

15 ноября 2011 г.

Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации
в составе:

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

членов Президиума: Бациева В.В., Витрянского В.В.,
Завьяловой Т.В., Зориной М.Г., Козловой О.А., Маковской А.А.,
Никифорова С.Б., Першутова А.Г., Слесарева В.Л., Юхнея М.Ф. –

рассмотрел заявление Межрегиональной инспекции Федеральной
налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам № 3 о пересмотре
в порядке надзора постановления Девятого арбитражного апелляционного
суда от 02.12.2010 и постановления Федерального арбитражного суда
Московского округа от 21.03.2011 по делу № А40-20122/09-109-69
Арбитражного суда города Москвы.

В заседании приняли участие представители:

от заявителя – Межрегиональной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам № 3 – Рябинин С.В., Терехов А.Ю;

от открытого акционерного общества «Сода» – Антошко О.В., Ануфриев В.Б;

от Федеральной налоговой службы – Александрова Е.Р., Овчар О.В., Шаронин В.Ю.

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

Открытое акционерное общество «Сода» (далее – общество) обратилось в Арбитражный суд города Москвы с заявлением о признании недействительным решения Межрегиональной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам № 3 (далее – инспекция) от 26.08.2008 № 331 (далее – решение инспекции), которым обществу предложено уплатить 415 977 рублей налога на добычу полезных ископаемых, соответствующую сумму пеней и 83 195 рублей штрафа.

Решением Арбитражного суда города Москвы от 30.10.2009 в удовлетворении заявленного требования отказано.

Постановлением Девятого арбитражного апелляционного суда от 02.12.2010 решение суда первой инстанции отменено; решение инспекции признано недействительным.

Федеральный арбитражный суд Московского округа постановлением от 21.03.2011 постановление суда апелляционной инстанции оставил без изменения.

В заявлении, поданном в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации, о пересмотре в порядке надзора постановлений судов апелляционной и кассационной инстанций инспекция просит их отменить, ссылаясь на нарушение арбитражными судами единообразия в толковании и применении взаимосвязанных положений пункта 2 статьи 339

и подпункта 1 пункта 1 статьи 342 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – Кодекс).

Инспекция указывает, что обществом необоснованно заявлены к обложению по налоговой ставке 0 процентов полезные ископаемые в части фактических потерь соли, поскольку оно использовало косвенный метод определения количества добытого полезного ископаемого, при котором фактические потери в пределах нормативов включаются в расчётные данные содержания полезного ископаемого в минеральном сырье. По мнению инспекции, положение подпункта 1 пункта 1 статьи 342 Кодекса применимо только при прямом методе определения количества добытого полезного ископаемого и расширительному толкованию не подлежит.

В отзыве на заявление общество просит оставить названные судебные акты без изменения как соответствующие действующему законодательству.

Проверив обоснованность доводов, изложенных в заявлении, отзыве на него и выступлениях присутствующих в заседании представителей участвующих в деле лиц, Президиум считает, что решение суда первой инстанции и постановления судов апелляционной и кассационной инстанций подлежат отмене по следующим основаниям.

Как установлено судами и подтверждается материалами дела, разработка Яр-Бишкадакского месторождения каменной соли осуществляется путём подземного растворения соли с последующим поднятием рассола на поверхность по технологическим колоннам. Доставка потребителю поднятого из скважин рассола производится с использованием трубопровода. Учётной политикой общества на 2008 год для целей обложения налогом на добычу полезных ископаемых предусматривается косвенный метод определения количества добытого полезного ископаемого. Объём добытой соли исчисляется по расчётной формуле: добытый объём рассола, замеренного на выходе из скважины, умножается на коэффициент концентрации соли 0,310.

По результатам камеральной налоговой проверки налоговой декларации за январь 2008 года инспекция пришла к выводу о неправомерном занижении обществом налоговой базы по налогу на добычу полезных ископаемых в связи с уменьшением количества добытого полезного ископаемого, подлежащего обложению по налоговой ставке 5,5 процента. Это обстоятельство послужило основанием для принятия инспекцией решения, с которым общество не согласилось и обратилось в арбитражный суд с заявлением о признании его недействительным.

Суд первой инстанции отказал обществу в удовлетворении заявленного требования, поскольку согласился с доводом инспекции о том, что при косвенном методе определения количества добытого полезного ископаемого фактические потери включены в расчётные данные его содержания в минеральном сырье и их объём дополнительному исчислению не подлежит.

Суд апелляционной инстанции решение суда первой инстанции отменил, признав его вывод несостоятельным. Суд также отметил, что наличие утвержденного Федеральным агентством по недропользованию норматива эксплуатационных потерь по Яр-Бишкадакскому месторождению каменной соли позволяет обществу применить налоговую ставку 0 процентов независимо от используемого им метода определения количества добытого полезного ископаемого.

Суд кассационной инстанции оставил постановление суда апелляционной инстанции без изменения, указав, что применение обществом налоговой ставки 0 процентов к фактическим потерям (в пределах норматива) добытого полезного ископаемого при косвенном методе определения его количества не противоречит законодательству о налогах и сборах.

В соответствии с пунктом 1 статьи 339 Кодекса количество добытого полезного ископаемого определяется налогоплательщиком самостоятельно. В силу пункта 2 этой статьи количество добытого полезного ископаемого может определяться прямым (посредством

применения измерительных средств и устройств) или косвенным (расчётно, по данным о содержании добытого полезного ископаемого в извлекаемом из недр минеральном сырье) методом. Для целей налогообложения применяемый метод подлежит утверждению налогоплательщиком в его учётной политике.

В силу пункта 3 упомянутой статьи Кодекса в случае, если налогоплательщик применяет прямой метод определения количества добытого полезного ископаемого, оно определяется с учётом фактических потерь полезного ископаемого.

Согласно подпункту 1 пункта 1 статьи 342 Кодекса налогообложение по налоговой ставке 0 процентов производится при добыче полезных ископаемых в части нормативных потерь. В целях главы 26 Кодекса нормативными потерями полезных ископаемых признаются фактические потери полезных ископаемых при добыче, технологически связанные с принятой схемой и технологией разработки месторождения, в пределах нормативных потерь, утверждаемых в порядке, определяемом Правительством Российской Федерации.

В соответствии с постановлением Правительства Российской Федерации от 29.12.2001 № 921 «Об утверждении Правил утверждения нормативов потерь полезных ископаемых при добыче, технологически связанных с принятой схемой и технологией разработки месторождения» (далее – постановление № 921) нормативы потерь твёрдых полезных ископаемых (включая общераспространенные) рассчитываются по конкретным местам образования потерь при проектировании горных работ и включаются в состав проектной документации (технического проекта, технико-экономического обоснования, проекта обустройства месторождения и иной документации). Эти нормативы (кроме общераспространенных ископаемых) утверждаются Федеральным агентством по недропользованию.

При эксплуатации месторождений часть их запасов не может быть извлечена из недр по горно-геологическим, технологическим или экономическим причинам и в процессе добычи остаётся в недрах.

Налогоплательщики, применяющие прямой метод определения количества добытого полезного ископаемого, имеют возможность непосредственно замерять добытое полезное ископаемое, определять фактические потери и облагать часть из них (в пределах утверждённого норматива) по налоговой ставке 0 процентов в соответствии с пунктом 1 статьи 342 Кодекса.

Что касается налогоплательщиков, применяющих косвенный метод, то положения Кодекса не содержат прямого указания на возможность применения ими ставки 0 процентов.

Согласно статье 22 Закона Российской Федерации от 21.02.1992 № 2395-1 «О недрах» пользователи недр обязаны обеспечить соблюдение требований технических проектов, планов и схем развития горных работ, недопущение сверхнормативных потерь, разубоживания и выборочной отработки полезных ископаемых. Положения пункта 3 статьи 339 и подпункта 1 пункта 1 статьи 342 Кодекса, устанавливающие правила определения количества добытого полезного ископаемого с учетом фактических потерь и обложения части этих потерь, находящихся в пределах утвержденных нормативов, по налоговой ставке 0 процентов, направлены на обеспечение методами налогового регулирования указанного принципа рационального недропользования.

Однако налогоплательщики, определяющие количество добытого полезного ископаемого для целей его обложения налогом на добычу полезных ископаемых с помощью косвенного метода, не должны по причинам, от них не зависящим, в нарушение принципа равного положения всех налогоплательщиков перед налоговым законодательством находиться в худшем положении по сравнению с налогоплательщиками, использующими прямой метод определения объема добытого полезного ископаемого.

Поэтому оставшиеся в недрах полезные ископаемые в пределах утвержденного норматива потерь не должны учитываться при определении налоговой базы по налогу на добычу полезных ископаемых

налогоплательщиками, применяющими косвенный метод, также как и налогоплательщиками, применяющими прямой метод.

Вместе с тем суды не исследовали, суммировалось ли обществом при определении налоговой базы по налогу на добычу полезных ископаемых количество соли, оставшееся в недрах (в пределах утверждённого норматива потерь), с объёмом рассола, замеренного при выходе из скважины, и умножалось ли всё количество на коэффициент 0,310. Исследование этого вопроса имеет существенное значение для правильного рассмотрения спора. Если количество не извлечённой из недр соли (в пределах утверждённого норматива потерь) в объём рассола, выкачиваемого из скважин, не включалось и общество не учитывало в налоговой базе неизвлеченную соль, то в налоговой декларации по данному налогу может быть ошибочно отражено количество соли, облагаемое обществом по налоговой ставке 0 процентов.

Кроме того, судами недостаточно исследован вопрос о том, в каком соотношении находятся примененный обществом норматив эксплуатационных потерь по Яр-Бишкадакскому месторождению каменной соли и норматив потерь, утверждаемый Федеральным агентством по недропользованию для месторождений полезных ископаемых на основании постановления № 921.

Также судами не дана оценка относимости спорных потерь соли к категории не извлекаемых из недр по причине горно-геологических особенностей Яр-Бишкадакского месторождения или недостаточного уровня современного развития технологии добычи соли, и не выяснено, обусловлены ли эти потери недостатками в организации обществом процесса её добычи.

При таких обстоятельствах решение суда первой инстанции и постановления судов апелляционной и кассационной инстанций в силу пункта 1 части 1 статьи 304 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации как нарушающие единообразие в толковании и применении арбитражными судами норм права подлежат отмене.

Дело подлежит направлению на новое рассмотрение в Арбитражный суд города Москвы.

Учитывая изложенное и руководствуясь статьёй 303, пунктом 2 части 1 статьи 305, статьёй 306 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации

ПОСТАНОВИЛ:

решение Арбитражного суда города Москвы от 30.10.2009 по делу № А40-20122/09-109-69, постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 02.12.2010 и постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 21.03.2011 по тому же делу отменить.

Дело направить на новое рассмотрение в Арбитражный суд города Москвы.

Председательствующий

А.А. Иванов