



ВЫСШИЙ АРБИТРАЖНЫЙ СУД РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ПОСТАНОВЛЕНИЕ Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации

№ 6909/12

Москва

30 октября 2012 г.

Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации
в составе:

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

членов Президиума: Абсалямова А.В., Андреевой Т.К., Бациева В.В.,
Витрянского В.В., Завьяловой Т.В., Зориной М.Г., Иванниковой Н.П.,
Козловой О.А., Никифорова С.Б., Першутова А.Г., Слесарева В.Л.,
Юхнея М.Ф. –

рассмотрел заявление открытого акционерного общества
«Шахта «Большевик» о пересмотре в порядке надзора решения
Арбитражного суда Кемеровской области от 15.07.2011
по делу № А27-6735/2011, постановления Седьмого арбитражного
апелляционного суда от 31.10.2011 и постановления Федерального
арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 27.02.2012 по тому же
делу.

В заседании приняли участие представители:

от заявителя – открытого акционерного общества «Шахта «Большевик» – Бобылев С.А., Гренова М.Г., Злобин В.А., Ковалева О.П., Шелкунов А.Д.;

от Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам № 2 по Кемеровской области – Аула О.Г., Гришин А.Е., Игнатьева И.Н., Коптелова И.П., Мостовой К.В., Пронякина Е.Ю.

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

Открытое акционерное общество «Шахта «Большевик» (далее – общество) обратилось в Арбитражный суд Кемеровской области с заявлением о признании недействительным решения Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам № 2 по Кемеровской области (далее – инспекция) от 21.03.2011 № 6 (далее – решение инспекции) в части доначисления 7 049 529 рублей налога на прибыль организаций, 15 252 853 рублей налога на добычу полезных ископаемых, начисления соответствующих сумм пеней и взыскания штрафов на основании пункта 1 статьи 122 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – Налоговый кодекс) за неуплату названных налогов.

Решением Арбитражного суда Кемеровской области от 15.07.2011 заявленное требование удовлетворено.

Постановлением Седьмого арбитражного апелляционного суда от 31.10.2011 решение суда первой инстанции оставлено без изменения.

Федеральный арбитражный суд Западно-Сибирского округа постановлением от 27.02.2012 указанные судебные акты в части признания недействительным решения инспекции о доначислении 7 049 529 рублей налога на прибыль организаций, начислении соответствующих сумм пеней

и взыскании штрафа на основании пункта 1 статьи 122 Налогового кодекса, а также о доначислении 15 252 853 рублей налога на добычу полезных ископаемых отменил, в удовлетворении требования в этой части отказал; в остальной части названные судебные акты оставил без изменения.

В заявлении, поданном в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации, о пересмотре в порядке надзора указанных судебных актов общество просит отменить постановление суда кассационной инстанции и оставить в силе решение суда первой инстанции и постановление суда апелляционной инстанции, при этом внести изменения в мотивировочную часть решения суда первой инстанции и постановления суда апелляционной инстанции по эпизоду, касающемуся налога на добычу полезных ископаемых, ссылаясь на нарушение судами единообразия в толковании и применении норм права.

В отзыве на заявление инспекция просит оставить постановление суда кассационной инстанции без изменения как соответствующее нормам законодательства о налогах и сборах.

Проверив обоснованность доводов, изложенных в заявлении, отзыве на него и выступлениях присутствующих в заседании представителей участвующих в деле лиц, Президиум считает, что по эпизоду, касающемуся налога на прибыль организаций, постановление суда кассационной инстанции подлежит отмене, решение суда первой инстанции и постановление суда апелляционной инстанции в этой части – оставлению в силе; по эпизоду, касающемуся налога на добычу полезных ископаемых, судебные акты судов трех инстанций подлежат отмене, решение инспекции в указанной части – признанию недействительным.

Основанием для принятия решения инспекции в отношении доначисления налога на прибыль организаций, начисления соответствующих сумм пеней и взыскания штрафа послужил ее вывод о неправомерном включении обществом в состав расходов при определении

налоговой базы по налогу на прибыль организаций сумм начисленной амортизации по объектам основных средств, введенным в эксплуатацию. Инспекция полагает, что необходимым условием для начисления амортизации по основным средствам, право собственности на которые подлежит государственной регистрации, является подача документов на такую регистрацию.

Суды первой и апелляционной инстанций, признавая решение инспекции в этой части недействительным, исходили из того, что объекты основных средств, по которым обществом начислена амортизация, приняты к учету в качестве таковых, введены в эксплуатацию и используются в производственных целях. Сославшись на пункт 4 статьи 259 Налогового кодекса, суды сделали вывод, что моментом, с которого общество вправе начислять амортизацию, является первое число месяца, следующего за месяцем, в котором объекты введены в эксплуатацию. Суды сочли несостоятельным довод инспекции о том, что для начала амортизации необходимо не только введение объекта основного средства в эксплуатацию, но и включение его в амортизационную группу при наличии документального подтверждения факта подачи документов на государственную регистрацию прав на амортизируемое имущество.

Суд кассационной инстанции, анализируя пункт 1 статьи 256, пункт 11 статьи 258 и пункт 4 статьи 259 Налогового кодекса, пришел к иному выводу. По мнению данного суда, по имуществу, не включенному в конкретную амортизационную группу, амортизационные отчисления не могут относиться на расходы по налогу на прибыль организаций до подачи документов на регистрацию такого имущества. Поэтому по объектам основных средств, которые введены в эксплуатацию, но не прошли государственную регистрацию, начисление амортизации производиться не должно.

Президиум считает, что при рассмотрении спора судом кассационной инстанции дано неправильное толкование положениям статей 258 и 259 Налогового кодекса.

Исходя из подпункта 3 пункта 2 статьи 253 Налогового кодекса суммы начисленной амортизации относятся к расходам, связанным с производством и (или) реализацией.

Согласно пункту 1 статьи 256 Налогового кодекса амортизируемым имуществом признается имущество, результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности, которые находятся у налогоплательщика на праве собственности, используются им для извлечения дохода и стоимость которых погашается путем начисления амортизации.

В силу пункта 11 статьи 258 Налогового кодекса основные средства, права на которые подлежат государственной регистрации в соответствии с законодательством Российской Федерации, включаются в состав соответствующей амортизационной группы с момента документально подтвержденного факта подачи документов на регистрацию указанных прав.

На основании пункта 4 статьи 259 Налогового кодекса начисление амортизации по объектам амортизируемого имущества начинается с первого числа месяца, следующего за месяцем, в котором этот объект был введен в эксплуатацию.

Отдавая приоритет пункту 11 статьи 258 Налогового кодекса, суд кассационной инстанции не учел, что названная норма регулирует механизм распределения амортизируемого имущества по амортизационным группам в соответствии со сроками его использования.

Что касается порядка расчета сумм амортизации, то этот вопрос нашел отражение в статье 259 Налогового кодекса, и в ней не предусматривается, что факт подачи документов на государственную

регистрацию прав на амортизируемое имущество препятствует началу начисления амортизации, когда сама амортизация начала осуществляться.

Отсутствие государственной регистрации права на объект основного средства в связи с тем, что налогоплательщиком не реализовано право на своевременное оформление его в собственность, не может рассматриваться как основание для лишения налогоплательщика права на учет расходов, связанных с созданием и (или) приобретением этого объекта, через амортизацию.

Если объект основных средств отражен в качестве такового в бухгалтерском учете с определением первоначальной стоимости, введен в эксплуатацию и используется в производственной деятельности, то лишение налогоплательщика права начисления амортизационных отчислений и их учета в составе расходов при исчислении налога на прибыль организаций противоречит положению пункта 4 статьи 259 Налогового кодекса.

Следовательно, судами первой и апелляционной инстанций в отношении рассматриваемого эпизода сделан правильный вывод о том, что момент возникновения права на начисление амортизации связан только с моментом введения объекта в эксплуатацию и не зависит от условий, обозначенных в пункте 11 статьи 258 Налогового кодекса.

Обществом также оспариваются выводы судов по эпизоду, касающемуся налога на добычу полезных ископаемых.

Основанием принятия инспекцией решения о доначислении этого налога, начислении соответствующих сумм пеней и взыскании штрафа за неполную уплату этого налога послужил ее вывод о занижении количества добытого полезного ископаемого в связи с исключением обществом из налогооблагаемой базы общешахтных потерь и потерь у геологических нарушений, подлежащих, по мнению инспекции, налогообложению по налоговой ставке четыре процента.

Суды первой, апелляционной и кассационной инстанций пришли к выводу о том, что общешахтные потери и потери у геологических нарушений должны учитываться обществом при расчете налоговой базы по налогу на добычу полезных ископаемых. По мнению судов, на основании подпункта 1 пункта 1 статьи 342 Налогового кодекса только часть фактических потерь (в пределах утвержденного норматива) допустимо облагать по налоговой ставке ноль процентов, иные потери подлежат включению в налоговую базу и соответственно налогообложению по ставке четыре процента.

Вместе с тем суды первой и апелляционной инстанций сочли, что доначисление налога на добычу полезных ископаемых, начисление сумм пеней и взыскание штрафа за неуплату этого налога за проверяемый инспекцией период (2008 – 2009 годы) недопустимо. Удовлетворяя заявленное требование в этой части, суды исходили из того, что в указанном периоде у общества недоимки не имелось, поскольку общешахтные потери и потери у геологических нарушений учитывались при уплате налога на добычу полезных ископаемых по налоговой ставке четыре процента. Недоимка возникла в 2010 году, когда обществом были поданы уточненные налоговые декларации за 2008 – 2009 годы, предусматривающие исключение из налоговой базы названных потерь, и получены из бюджета суммы ранее уплаченного налога.

Отменяя судебные акты первой и апелляционной инстанций в части доначисления налога на добычу полезных ископаемых, суд кассационной инстанции признал эти действия инспекции правомерными, так как полученная обществом из бюджета сумма налога была незаконно заявлена к возврату.

Президиум считает вывод судов о необходимости учета общешахтных потерь и потерь у геологических нарушений при определении налоговой базы по налогу на добычу полезных ископаемых

и уплаты с таких потерь налога по ставке четыре процента неправомерным, исходя из следующего.

В соответствии с подпунктами 1 – 3 пункта 1 статьи 336 Налогового кодекса объектом обложения налогом на добычу полезных ископаемых признаются полезные ископаемые, добытые из недр на территории Российской Федерации и за ее пределами на участке недр, предоставленном налогоплательщику в пользование, а также полезные ископаемые, извлеченные из отходов (потерь) добывающего производства, если такое извлечение подлежит отдельному лицензированию.

Количество добытого полезного ископаемого определяется налогоплательщиком самостоятельно прямым (посредством применения измерительных средств и устройств) или косвенным (расчетно, по данным о содержании его в извлекаемом минеральном сырье) методом (пункты 1, 2 статьи 339 Налогового кодекса).

Если налогоплательщик применяет прямой метод, то количество добытого полезного ископаемого определяется с учетом фактических потерь; фактическими потерями полезного ископаемого признается разница между расчетным количеством полезного ископаемого, на которое уменьшаются его запасы, и количеством фактически добытого полезного ископаемого, определяемым по завершении полного технологического цикла его добычи (пункт 3 статьи 339 Налогового кодекса)

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

В утвержденных постановлением Правительства Российской Федерации от 29.12.2001 № 921 Правилах утверждения нормативов потерь полезных ископаемых при добыче, технологически связанных с принятой схемой и технологией разработки месторождения (пункт 2) установлено, что нормативы потерь твердых полезных ископаемых, рассчитываемые по конкретным местам образования потерь при проектировании горных работ и включаемые в состав проектной документации (технического проекта, технико-экономического обоснования, проекта обустройства месторождения и иной документации) утверждаются Федеральным агентством по недропользованию.

Деление фактических потерь на виды предусмотрено в Инструкции по расчету промышленных запасов, определению и учету потерь угля (сланца) в недрах при добыче, утвержденной 11.03.1996 первым заместителем Министра топлива и энергетики Российской Федерации, (далее – ведомственный акт), а также в Указаниях по нормированию, планированию и экономической оценке потерь угля в недрах по Кузнецкому бассейну, утвержденных в 1990 году техническими директорами организаций, осуществляющих извлечение запасов угля из недр в Кузнецком бассейне (далее – корпоративный акт).

Так, ведомственный и корпоративный акты различают три класса фактических потерь угля в недрах: эксплуатационные – потери, обусловленные системой разработки, способом отработки запасов, применяемой техникой и технологией; общешахтные (общекарьерные) – запасы, оставляемые под различными сооружениями и природными объектами, расположенными на земной поверхности, а также в противопожарных целях и для безопасного ведения горных работ; у геологических нарушений (из-за геологических нарушений и гидрогеологических условий) – запасы, залегающие в местах, где отработка запасов угля невозможна и небезопасна из-за тектонических

нарушений и сложных гидрогеологических условий разрабатываемых участков и пластов.

В ведомственном и корпоративном актах также предусмотрено, что общешахтные потери и потери у геологических нарушений не нормируются, а переводятся в фактические в том отчетном периоде, в котором закрываются подходы к запасам полезных ископаемых, образовавшим данные потери. Что касается эксплуатационных потерь, то в ведомственном и корпоративном актах указано, что эти потери в силу особенностей технологии разработки угольных месторождений относятся к плановым и подлежат согласованию и утверждению.

Таким образом, в ведомственном и корпоративном актах так же, как и в Налоговом кодексе, определено, что нормируются только потери, возникновение которых зависит от уровня развития применяемой техники и технологии разработки месторождений с целью обеспечения рационального пользования природными ресурсами.

Как установлено судами и следует из материалов дела, обществу утверждены в установленном порядке на 2008 год уточненные нормативы потерь каменного угля при его добыче в размере 15,5 процента и на 2009 год – в размере 16,4 и 17,9 процента (по различным указанным в протоколах выемочным участкам). Исследование формы статистической отчетности общества позволило судам сделать вывод, что эксплуатационные потери в названные годы установленные нормативы потерь не превысили и были включены обществом в налоговую базу по налогу на добычу полезных ископаемых по ставке ноль процентов. Судами также установлено, что общешахтные потери и потери у геологических нарушений были списаны обществом с государственного баланса в установленном порядке.

При указанных обстоятельствах вывод судов о необходимости включения в налоговую базу общешахтных потерь и потерь у геологических нарушений, то есть полезных ископаемых, остающихся в

недрах, извлечение которых в силу геологических особенностей месторождений не представляется допустимым независимо от уровня развития применяемой техники и технологии их добычи, является неправомерным.

Таким образом, обжалуемые судебные акты в оспариваемой части основаны на неправильном применении норм права и нарушают единообразие в толковании и применении арбитражными судами норм права, поэтому в соответствии с пунктом 1 части 1 статьи 304 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации подлежат отмене.

Учитывая изложенное и руководствуясь статьями 299, 300, статьей 303, пунктом 3 части 1 статьи 305, статьей 306 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации

ПОСТАНОВИЛ:

решение Арбитражного суда Кемеровской области от 15.07.2011 по делу № А27-6735/2011, постановление Седьмого арбитражного апелляционного суда от 31.10.2011 и постановление Федерального арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 27.02.2012 по тому же делу по эпизоду, касающемуся налога на добычу полезных ископаемых, отменить.

В отмененной части заявление открытого акционерного общества «Шахта «Большевик» удовлетворить.

Решение Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам № 2 по Кемеровской области от 21.03.2011 № 6 в части доначисления 15 252 853 рублей налога на

добычу полезных ископаемых, начисления соответствующих сумм пеней и взыскания штрафа признать недействительным.

Постановление Федерального арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 27.02.2012 в отношении эпизода, касающегося налога на прибыль организаций, отменить.

В отмененной части решение Арбитражного суда Кемеровской области от 15.07.2011 и постановление Седьмого арбитражного апелляционного суда от 31.10.2011 по названному делу оставить без изменения.

Председательствующий

А.А. Иванов