



# ВЫСШИЙ АРБИТРАЖНЫЙ СУД РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

---

## ПОСТАНОВЛЕНИЕ Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации

№ 5292/11

Москва

8 ноября 2011 г.

Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в составе:

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

членов Президиума: Амосова С.М., Андреевой Т.К., Бабкина А.И., Бациева В.В., Завьяловой Т.В., Иванниковой Н.П., Исайчева В.Н., Козловой О.А., Першутова А.Г., Маковской А.А., Юхнея М.Ф. –

рассмотрел заявление закрытого акционерного общества «Коммерческо-производственная фирма Неверовская дробильно-сортировочная фабрика» о пересмотре в порядке надзора решения Арбитражного суда Алтайского края от 21.07.2010 по делу № А03-5096/2010, постановления Седьмого арбитражного апелляционного

суда от 29.10.2010 и постановления Федерального арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 20.01.2011 по тому же делу.

В заседании приняли участие представители:

от заявителя – закрытого акционерного общества «Коммерческо-производственная фирма Неверовская дробильно-сортировочная фабрика» – Панков С.С.;

от Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 13 по Алтайскому краю – Ковтун Е.М., Соболев А.Н., Шишлова Л.Ю.

Заслушав и обсудив доклад судьи Бабкина А.И., а также объяснения представителей участвующих в деле лиц, Президиум установил следующее.

По результатам выездной налоговой проверки закрытого акционерного общества «Коммерческо-производственная фирма Неверовская дробильно-сортировочная фабрика» (далее – фабрика) за 2007 – 2008 годы Межрайонная инспекция Федеральной налоговой службы № 13 по Алтайскому краю (далее – инспекция) вынесла решение от 31.12.2009 № РА-36-10 (далее – решение инспекции) о привлечении фабрики к ответственности за совершение налогового правонарушения, в том числе за неполную уплату налога на добычу полезных ископаемых, которым предложила уплатить 825 530 рублей недоимки по данному налогу, 237 409 рублей 86 копеек пеней, 165 106 рублей штрафа на основании пункта 1 статьи 122 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – Кодекс).

Управление Федеральной налоговой службы по Алтайскому краю, рассмотрев апелляционную жалобу фабрики, оставило решение инспекции без изменения.

Сочтя такую позицию налоговых органов незаконной и необоснованной, фабрика обратилась в арбитражный суд с заявлением о признании решения инспекции недействительным в части.

Решением Арбитражного суда Алтайского края от 21.07.2010 в удовлетворении заявленного требования отказано.

Постановлением Седьмого арбитражного апелляционного суда от 29.10.2010 решение суда первой инстанции оставлено без изменения.

Федеральный арбитражный суд Западно-Сибирского округа постановлением от 20.01.2011 решение суда первой инстанции и постановление суда апелляционной инстанции оставил без изменения.

В заявлении, поданном в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации, о пересмотре в порядке надзора названных судебных актов и дополнении к нему фабрика просит их отменить либо изменить, ссылаясь на нарушение единообразия в толковании и применении арбитражными судами норм права.

По мнению заявителя, позиция инспекции, заключающаяся в том, что при определении расчетным путем налоговой базы текущего налогового периода в составе производственных затрат учитывается налог, уплаченный за предыдущий налоговый период, не соответствует налоговому законодательству, поскольку в этом случае происходит начисление налога на налог. Заявитель полагает, что по результатам выездной налоговой проверки инспекция незаконно увеличила налоговую базу по налогу на добычу полезных ископаемых на 1 804 284 рубля, в результате чего неправомерно начислила 99 233 рубля недоимки данного налога.

В отзыве на заявление инспекция просит оставить указанные судебные акты без изменения.

Проверив обоснованность доводов, изложенных в заявлении, отзыве на него и выступлениях присутствующих в заседании представителей участвующих в деле лиц, Президиум считает, что оспариваемые судебные акты по эпизоду, связанному с включением налога на добычу полезных ископаемых за предыдущий налоговый период в затраты при

формировании налоговой базы следующего за ним налогового периода, подлежат отмене по следующим основаниям.

Суд первой инстанции, отказывая в удовлетворении заявленного требования, исходил из того, что при определении стоимости единицы полезного ископаемого для целей определения налоговой базы следует учитывать все расходы, осуществляемые налогоплательщиком в рамках всего комплекса технологических операций (процессов), связанных с добычей полезного ископаемого, предусмотренных техническим проектом разработки месторождения полезных ископаемых.

Суд указал, что в силу положений статьи 80, пунктов 2 статей 343 и 345 Кодекса сумма налога на добычу полезных ископаемых за предыдущий налоговый период, исчисленная и подлежащая уплате в отчетном налоговом периоде, согласно установленному статьей 272 Кодекса порядку учета и признания расходов относится к расходам отчетного налогового периода и, следовательно, должна быть включена обществом в расчетную стоимость добытого полезного ископаемого в этом налоговом периоде.

По мнению суда, расчетная стоимость добытых полезных ископаемых определяется исходя из сумм расходов, связанных с добычей полезных ископаемых, в соответствии с пунктом 4 статьи 340 Кодекса; перечень данных расходов является исчерпывающим; положениями пункта 4 статьи 340, статьями 264, 272 Кодекса предусмотрено, что налог на добычу полезных ископаемых, начисленный в текущем периоде за предыдущий налоговый период, является обязательной составляющей расчетной стоимости добытых полезных ископаемых в составе прочих расходов, связанных с производством, что следует из особенностей применяемого способа определения налоговой базы по названному налогу; положениями пункта 4 статьи 340 и статьей 270 Кодекса не предусмотрено исключения из расчетной стоимости добытого полезного ископаемого расходов в виде сумм налога на добычу полезных ископаемых.

Суды апелляционной и кассационной инстанций признали эти выводы законными и обоснованными.

Между тем судами неправильно истолкованы и применены нормы права и не учтено следующее.

В соответствии с пунктом 2 статьи 338 Кодекса налоговая база по налогу на добычу полезных ископаемых определяется как стоимость добытых полезных ископаемых (за исключением нефти обезвоженной, обессоленной и стабилизированной, попутного газа и газа горючего природного из всех видов месторождений углеводородного сырья).

Стоимость добытых полезных ископаемых в случае отсутствия у налогоплательщика их реализации в силу абзацев первого – третьего пункта 4 статьи 340 Кодекса определяется расчетным методом на основании произведенных налогоплательщиком расходов.

Согласно подпункту 7 пункта 4 статьи 340 Кодекса при определении расчетной стоимости добытого полезного ископаемого учитываются, в частности, прочие расходы, определяемые в соответствии со статьями 263, 264 и 269 Кодекса (глава 25 – «Налог на прибыль организаций»), за исключением прочих расходов, не связанных с добычей полезных ископаемых.

При решении вопроса о том, подлежат ли включению в расчетную стоимость добытого полезного ископаемого, формирующую налоговую базу по налогу на добычу полезных ископаемых, суммы налогов (подпункт 1 пункта 1 статьи 264 Кодекса), необходимо принимать во внимание, что учет этого вида расходов в целях исчисления налога на прибыль организаций обусловлен тем обстоятельством, что расходы, произведенные налогоплательщиком, уменьшают налоговую базу по налогу на прибыль организаций.

При исчислении же налога на добычу полезных ископаемых расходы, предусмотренные статьей 264 Кодекса, напротив, формируют налоговую базу данного налога и не могут учитываться в налоговой базе

как денежные средства, подлежащие уплате в бюджет в целях исполнения публично-правовой обязанности по этому же налогу.

Налогообложение денежных сумм, перечисляемых в бюджет в виде налогов, не имеет экономического основания, поэтому противоречит основным началам налогового законодательства (пункт 3 статьи 3 Кодекса), следовательно, решение инспекции о привлечении фабрики к налоговой ответственности с доначислением сумм недоимки по налогу на добычу полезных ископаемых, начислением соответствующих сумм пеней и штрафа является неправомерным.

Данная правовая позиция отражает сформированную судебную арбитражную практику по делам со схожими обстоятельствами.

При названных условиях оспариваемые судебные акты в указанной части нарушают единообразие в толковании и применении арбитражными судами норм права и в силу пункта 1 части 1 статьи 304 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации подлежат отмене в соответствующей части.

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.

Учитывая изложенное и руководствуясь 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 Алтайского края от 21.07.2010 по делу № А03-5096/2010, постановление Седьмого арбитражного апелляционного суда от 29.10.2010 и постановление Федерального арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 20.01.2011 по тому же делу в части отказа в удовлетворении требования закрытого акционерного общества «Коммерческо-производственная фирма Неверовская дробильно-сортировочная фабрика» о признании недействительным решения Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 13 по Алтайскому краю от 31.12.2009 № РА-36-10 по эпизоду, связанному с включением налога на добычу полезных ископаемых за предыдущий налоговый период в затраты при формировании налоговой базы следующего за ним налогового периода, отменить.

Заявленное требование в этой части удовлетворить: решение Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 13 по Алтайскому краю от 31.12.2009 № РА-36-10 о доначислении сумм недоимки, начислении пеней и штрафа в соответствующей части признать недействительным.

В остальной части названные судебные акты оставить без изменения.

Председательствующий

А.А. Иванов