

# Судебная практика по отдельным вопросам налогообложения в сфере недропользования

**А.И. Бабкин**, судья Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации

Природные ресурсы, в частности недра, отнесены Конституцией Российской Федерации к общенациональному достоянию, и распоряжение, пользование ими, включая добычу недр, производятся на основании и условиях, предусмотренных законом<sup>1</sup>. Налогообложение в сфере недропользования призвано не только регулировать вопросы, связанные с упорядочением отношений с соответствующим бюджетом, но и существенно влиять на сам процесс недропользования, что достигается путем предоставления различных налоговых преференций.

В настоящее время действует налог на добычу полезных ископаемых, порядок исчисления и уплаты которого установлен главой 26 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — Налоговый кодекс).

Законодатель предусмотрел также нормы, устанавливающие некоторые особенности определения налоговой базы, исчисления и уплаты этого налога при выполнении соглашения о разделе продукции. Так, глава 26.4 Налогового кодекса «Система налогообложения при выполнении соглашения о разделе продукции» устанавливает специальный налоговый режим, применяемый при выполнении соглашений, которые заключены в соответствии с Федеральным законом «О соглашениях о разделе продукции» и отвечают условиям, предусмотренным в статье 346.35 Налогового кодекса.

В частности, при выполнении соглашения, предусматривающего условия раздела произведенной продукции в соответствии с пунктом 1 статьи 8 Федерального закона «О соглашениях о разделе продукции», налогоплательщик среди прочих налогов и сборов, установленных главой 26.4 Налогового кодекса, уплачивает налог на добычу полезных ископаемых. Причем, плательщиком этого налога признается инвестор.

Особенности определения налоговой базы, исчисления и уплаты налога на добычу полезных ископаемых при выполнении соглашений предусмотрены статьей 346.37 Налогового кодекса. Положения

В статье детально рассмотрены отдельные проблемы толкования и применения налогового законодательства России относительно объекта налогообложения, налоговой декларации, определения налоговой базы, оценки стоимости добытого полезного ископаемого, условий применения налоговой ставки 0 процентов, иные условия для льготного налогообложения, обжалование нормативных правовых актов. Автор полагает, что от того, насколько правильно действуют участники налоговых правоотношений, во многом зависит результат материального порядка (уплата налога), а нередко и решение вопроса об ответственности лица, привлекаемого налоговой инспекцией за совершение правонарушения.

<sup>1</sup> Статьи 9 и 72 Конституции Российской Федерации.

этой статьи применяются при выполнении соглашений, которые предусматривают условия раздела произведенной продукции в соответствии с вышеуказанным Федеральным законом, и налогоплательщики определяют сумму налога на добычу полезных ископаемых, подлежащую уплате, в соответствии с главой 26 Налогового кодекса с учетом названных особенностей. Причем налоговая база при добыче нефти и газового конденсата из нефтегазоконденсатных месторождений определяется как количество добытых полезных ископаемых в натуральном выражении в соответствии со статьей 339 Налогового кодекса.

Налог на добычу полезных ископаемых тесно связан с использованием недр на конкретном участке территории Российской Федерации либо на территории, находящейся под юрисдикцией Российской Федерации, арендуемой у иностранного государства, используемой на основании международного договора. Поэтому субъектами обложения данным налогом (налогоплательщиками) признаются не все лица, фактически добывающие полезные ископаемые, а только организации и индивидуальные предприниматели, признаваемые пользователями недр в соответствии с законодательством Российской Федерации<sup>2</sup>, и лица, являющиеся инвесторами соглашения в соответствии с Федеральным законом «О соглашениях о разделе продукции»<sup>3</sup>.

Налоговый кодекс обязывает их встать на учет в качестве плательщиков налога на добычу полезных ископаемых по месту нахождения участка недр, предоставленного в пользование в соответствии с законодательством Российской Федерации, в течение 30 дней с момента государственной регистрации лицензии (разрешения) на пользование участком недр. При этом для целей данного налога местом нахождения участка недр, предоставленного налогоплательщику в пользование, признается территория субъекта (субъектов) Российской Федерации, на которой (которых) расположен участок недр<sup>4</sup>.

Данная обязанность вытекает также из положений статьи 83 Налогового кодекса, согласно ко-

торой налогоплательщик подлежит постановке на учет в налоговых органах соответственно по месту нахождения организации, месту нахождения ее обособленных подразделений, месту жительства физического лица, а также по месту нахождения принадлежащего им недвижимого имущества и транспортных средств и по иным основаниям, предусмотренным Налоговым кодексом.

Эта обязанность налогоплательщика не отменяется пунктом 7 статьи 85 Налогового кодекса, в соответствии с которым органы, осуществляющие учет и (или) регистрацию пользователей природными ресурсами, а также лицензирование деятельности, связанной с использованием этими ресурсами, обязаны сообщать о предоставлении прав на такое пользование, являющихся объектом налогообложения, в налоговые органы по месту своего нахождения в течение 10 дней после регистрации (выдачи соответствующей лицензии, разрешения) природопользователя<sup>5</sup>.

Четкого понятия пользователя недр в целях Налогового кодекса ни в самом Кодексе, ни в иных актах налогового законодательства не содержится. Поэтому, исходя из статьи 11 Налогового кодекса, оно применяется в том значении, в котором используется в соответствующей отрасли законодательства.

В частности, согласно Закону Российской Федерации «О недрах» права и обязанности пользователя недр возникают с момента государственной регистрации лицензии на пользование участками недр, а также при предоставлении права пользования недрами на условиях соглашения о разделе продукции с момента вступления такого соглашения в силу. Пользователями недр могут быть субъекты предпринимательской деятельности, в том числе участники простого товарищества, иностранные граждане, юридические лица, если федеральными законами не установлены ограничения предоставления права пользования недрами. В зависимости от цели недропользования могут быть некоторые особенности в субъектном составе недропользователей.

<sup>2</sup> Статья 334 Налогового кодекса Российской Федерации.

<sup>3</sup> Статья 346.36 Налогового кодекса Российской Федерации.

<sup>4</sup> Статья 335 Налогового кодекса Российской Федерации.

<sup>5</sup> Пункт 7 статьи 85 Налогового кодекса Российской Федерации (в ред. Федерального закона от 9 июля 1999 г. № 154-ФЗ).

Так, пользователями недр на условиях соглашений о разделе продукции могут быть граждане Российской Федерации, иностранные граждане, юридические лица и создаваемые на основе договоров о совместной деятельности (договоров простого товарищества) и не имеющие статуса юридического лица объединения юридических лиц при условии, что участники таких объединений несут солидарную ответственность по обязательствам, вытекающим из соглашений о разделе продукции.

В случае, если федеральными законами установлено, что для осуществления отдельных видов деятельности, связанных с использованием недр, требуются разрешения (лицензии), пользователи недр должны иметь разрешения (лицензии) на осуществление соответствующих видов деятельности или заключать договоры с организациями, имеющими право на осуществление видов деятельности, связанных с использованием недр.

Пользователями недр при ведении работ по добыче радиоактивного сырья и захоронению радиоактивных материалов, токсичных и иных опасных отходов могут быть только юридические лица, зарегистрированные на территории Российской Федерации и имеющие разрешения (лицензии), выданные уполномоченным федеральным органом исполнительной власти, на ведение работ по добыче и использованию радиоактивных материалов, токсичных и иных опасных отходов<sup>6</sup>.

*В практике арбитражных судов встречаются отдельные вопросы применения налогового законодательства, которые требуют детального рассмотрения. В частности, это касается толкования и применения норм права в конкретных ситуациях при определении объекта налогообложения, налоговой базы, порядка исчисления и уплаты налога, включая применение налоговой ставки, налоговых льгот.*

От того, насколько правильно действуют участники налоговых правоотношений, во многом зависит результат материального порядка (уплата налога), а нередко и решение вопроса об ответственности лица, привлекаемого налоговой инспекцией за совершение правонарушения.

## Объект налогообложения

В соответствии со статьей 336 Налогового кодекса объектом налогообложения налогом на добычу полезных ископаемых признаются полезные ископаемые, добытые из недр на территории Российской Федерации, извлеченные из отходов добывающего производства, а также за пределами Российской Федерации, если эта добыча осуществляется на территориях, находящихся под юрисдикцией Российской Федерации на участке недр, предоставляемом налогоплательщику в пользование.

Статья 337 дает определение добытого полезного ископаемого в целях главы 26 Налогового кодекса:

«полезным ископаемым признается продукция горно-добывающей промышленности и разработки карьеров (если иное не предусмотрено пунктом 3 настоящей статьи), содержащаяся в фактически добытом (извлеченном) из недр (отходов, потерь) минеральном сырье (породе, жидкости и иной смеси), первая по своему качеству соответствующая государственному стандарту Российской Федерации, стандарту отрасли, региональному стандарту, международному стандарту, а в случае отсутствия указанных стандартов для отдельного добытого полезного ископаемого — стандарту организации (предприятия).»<sup>7</sup>

Не может быть признана полезным ископаемым продукция, полученная при дальнейшей переработке (обогащении, технологическом переделе) полезного ископаемого, являющаяся продукцией обрабатывающей промышленности<sup>7</sup>.

Чаще всего проблемные ситуации в правоприменительной практике возникают в связи с различным толкованием данной нормы права.

**Пример и комментарий.** Между акционерным обществом (налогоплательщиком) и налоговым органом возник спор, предметом которого являлось решение налоговой инспекции о привлечении общества к налоговой ответственности за неуплату налога с объема сжигаемого им на факеле природного газа (в связи с занижением налоговой базы).

<sup>6</sup> Статья 9 Закона Российской Федерации «О недрах» от 21 февраля 1992 г. № 2395-1 (в ред. Федерального закона от 2 января 2000 г. № 20-ФЗ).

<sup>7</sup> Пункт 1 статьи 337 Налогового кодекса Российской Федерации (в ред. Федерального закона от 29 мая 2002 г. № 57-ФЗ).

По мнению общества, такой газ не подпадает под объект налогообложения налогом на добычу полезных ископаемых.

Между тем согласно пункту 7 статьи 339 Налогового кодекса при определении количества добытого в налоговом периоде полезного ископаемого учитывается полезное ископаемое, в отношении которого в налоговом периоде завершен комплекс технологических операций (процессов) по добыче (извлечению) полезного ископаемого из недр. При этом при разработке месторождения полезного ископаемого в соответствии с лицензией (разрешением) на добычу полезного ископаемого учитывается весь комплекс технологических операций (процессов), предусмотренных техническим проектом разработки месторождения полезного ископаемого.

Причиной выявленного инспекцией занижения налога явилась неуплата обществом налога с объема сжигаемого им на факеле природного газа, поскольку общество считало, что такой газ не подпадает под объект налогообложения налогом на добычу полезных ископаемых.

Налогоплательщик исходил из того, что добытый и сожженный им природный газ не соответствует требованиям, предъявляемым к полезным ископаемым пунктом 1 статьи 337 Налогового кодекса, из которых усматривается, что для целей налогообложения полезным ископаемым признается продукция, содержащаяся в фактически добытом из недр минеральном сырье, первая по своему качеству соответствующая государственному стандарту Российской Федерации, стандарту отрасли, региональному стандарту, международному стандарту, а в случае отсутствия указанного стандарта для отдельно добытого полезного ископаемого — стандарту организации.

Этот вывод налогоплательщиком сделан на основании письма Управления Средне-Волжского округа Госгортехнадзора России и заключения открытого акционерного общества «ВНИПИГаздобыча», согласно которому сжигаемый обществом на факеле газ не является первой по своему качеству продукцией, соответствующей стандарту, в связи с чем необходимо его специальная подготовка (доработка).

Налоговый орган, оценивая данную ситуацию с учетом толкования статей 336–339 Налогового кодекса, обоснованно полагал, что газ, качество ко-

торого не доведено обществом до ГОСТа, так же подпадает под объект налогообложения, как и газ реализованный, качество которого доведено до соответствующего ГОСТа.

Пунктом 2 статьи 337 Налогового кодекса установлены виды добываемых полезных ископаемых, добыча которых подлежит налогообложению, в том числе газ горючий природный из всех видов месторождений углеводородного сырья (включая попутный газ), который является видом полезного ископаемого и подпадает под действие подпункта 3 пункта 2 данной статьи. В отношении добытого газа, сжигаемого на факеле, исключения из общего правила данная норма не содержит.

Следует также иметь в виду, что пунктом 2 статьи 336 Налогового кодекса предусмотрен перечень полезных ископаемых, не признаваемых объектами налогообложения. Сжигаемый на факеле добытый недропользователем газ в этом перечне не упоминается.

В данном случае общество часть природного газа в соответствии с технологическим процессом доводило до соответствия ГОСТу и реализовывало потребителям, а оставшуюся часть сжигало на факелах.

Таким образом, общество произвольно определяло, какое именно количество добытого полезного ископаемого (газа) оно в конкретный период доводит до качества, соответствующего ГОСТу, и реализует, а какое может сжечь на факеле, при этом не уплачивая с указанного объема налог на добычу полезных ископаемых, что противоречит смыслу и содержанию норм главы 26 Налогового кодекса о налогообложении всего объема добываемого из недр полезного ископаемого.

Следовательно, при решении вопроса об объекте обложения данным налогом подлежит учету все количество газа, извлеченного из добытого минерального сырья, в том числе и сожженного на факеле газа как подпадающего под понятие добытого полезного ископаемого. Необходимо исходить из того, что налогоплательщик имел реальную возможность, но не довел извлеченный газ до соответствующего стандарта и именно поэтому не включил в налогооблагаемую базу. При этом причины, по которым добытый газ не был доведен до ГОСТа, значения не имеют<sup>8</sup>.

<sup>8</sup> Постановление Президиума ВАС РФ от 23 августа 2005 г. № 4540/05.

Обозначив такую правовую позицию по данному вопросу, Президиум ВАС РФ направил дело на новое рассмотрение в суд первой инстанции в целях выяснения вопроса о количестве извлеченного из добытого минерального сырья и сожженного обществом газа, подпадающего под понятие полезного ископаемого.

## Налоговая декларация

Налоговая декларация представляет собой особую форму налоговой отчетности, где налогоплательщик указывает сведения о своих доходах, расходах, а также иные сведения, связанные с исчислением конкретного налога.

Нормы, регулирующие вопросы представления налоговой декларации, в Налоговом кодексе помещены законодателем в самостоятельную главу 13 и, казалось бы, не связаны налоговым контролем. Однако именно эта информация чаще всего подвергается налоговым органом детальному изучению как предмет налогового контроля. По своему содержанию, порядку представления налоговая декларация является документом, на основании которого налоговый орган осуществляет первичный контроль и делает выводы о выполнении (или невыполнении) налогоплательщиком возложенных на него обязанностей по исчислению и уплате налога. Не случайно предусмотрена налоговая ответственность за непредставление налоговой декларации в установленный законом срок, и нормы, определяющие порядок представления налоговой декларации и правила налогового контроля, объединены в одном разделе V «Налоговая декларация и налоговый контроль».

При возникновении спорной ситуации в части привлечения лица к ответственности, как правило, обозначаются следующие вопросы:

Является ли лицо субъектом обложения конкретным налогом или сбором?

В какой момент наступает у него обязанность представления налоговой декларации?

Когда истекает предельный срок представления налоговой декларации?

**Пример 1 и комментарий.** В частности, по одному из таких дел арбитражный суд удовлетворил требование налогового органа о взыскании

с налогоплательщика (общества) штрафных санкций за непредставление налоговой декларации в установленный законом срок.

Приостановление работ по добыче полезных ископаемых в конкретном налоговом периоде не является основанием для освобождения от обязанностей налогоплательщика по представлению соответствующей налоговой декларации за этот налоговый период.

Общество-налогоплательщик свою позицию построило на положении пункта 1 статьи 345 Налогового кодекса, в соответствии с которым обязанность представления налоговой декларации у налогоплательщиков возникает начиная с того налогового периода, в котором начата фактическая добыча полезных ископаемых. По мнению общества, в связи с тем что в январе 2004 г. фактическая добыча полезных ископаемых не осуществлялась, обязанность по представлению декларации по налогу на добычу полезных ископаемых за этот период отсутствует.

Между тем в соответствии с положениями статьи 334 Налогового кодекса организации и индивидуальные предприниматели, признаваемые пользователями недр в соответствии с законодательством Российской Федерации, являются плательщиками налога на добычу полезных ископаемых.

Пользование недрами в Российской Федерации осуществляется на основании Закона Российской Федерации от 21 февраля 1992 г. № 2395-1 «О недрах». В силу статьи 9 данного Закона пользователями недр могут быть субъекты предпринимательской деятельности, в том числе участники простого товарищества, иностранные граждане, юридические лица, если федеральными законами не установлены ограничения предоставления права пользования недрами. В соответствии с частью 5 указанной статьи права и обязанности пользователя недр возникают с момента государственной регистрации лицензии на пользование участками недр, а при предоставлении права пользования недрами на условиях соглашения о разделе продукции — с момента вступления такого соглашения в силу.

Часть 1 статьи 11 Закона Российской Федерации «О недрах» определяет, что предоставление недр в пользование оформляется специальным государственным разрешением в виде лицензии, включающей установленной формы бланк с Госу-

дарственным гербом Российской Федерации, а также текстовые, графические и иные приложения, являющиеся неотъемлемой составной частью лицензии и определяющие основные условия пользования недрами.

Из системного толкования приведенных норм следует, что пользователями недр и, соответственно, плательщиками налога на добычу полезных ископаемых признаются организации и индивидуальные предприниматели, имеющие соответствующие лицензии.

В данном случае общество имело лицензию на право пользования недрами от 14 декабря 2000 г. со сроком действия до 1 ноября 2005 г., что является основанием для определения его правового статуса как плательщика налога на добычу полезных ископаемых.

Налоговым периодом по налогу на добычу полезных ископаемых в соответствии со статей 341 Налогового кодекса признается календарный месяц. Налоговая декларация представляется не позднее последнего дня месяца, следующего за истекшим налоговым периодом<sup>9</sup>. Непредставление налогоплательщиком в установленный законодательством о налогах и сборах срок налоговой декларации в налоговый орган по месту учета влечет применение санкции<sup>10</sup>.

Арбитражный суд, установив, что декларация по налогу на добычу полезных ископаемых за январь 2004 г. представлена обществом с нарушением срока, установленного статьей 345 Налогового кодекса, посчитал требования налоговой инспекции о взыскании санкции правомерными. При этом суд исходил из того, что лицо, являющееся плательщиком налога на добычу полезных ископаемых, обязано представлять соответствующие декларации в налоговую инспекцию в установленные законом сроки независимо от результатов расчетов сумм налога к уплате за конкретные налоговые периоды.

Представляя собой письменное заявление налогоплательщика о полученных доходах и произведенных расходах, источниках доходов, налоговых льготах, исчисленной сумме налога и других

данных, связанных с исчислением и уплатой налога (ст. 80 Налогового кодекса), декларация одновременно является формой отчетности налогового плательщика, на основании которой налоговые органы осуществляют контроль за правильно­стью исчисления и уплаты налога (ст. 82, 88 Налогового кодекса).

Обязанность налогоплательщика представлять в инспекцию налоговую декларацию по тем налогам, которые он должен уплачивать, установлена статьей 23 Налогового кодекса. На это указывает и статья 80 Налогового кодекса, т.е. обязанность представлять налоговую декларацию по тому или иному виду налога обусловлена не наличием суммы такого налога к уплате, а положениями закона об этом виде налога, которыми соответствующее лицо отнесено к числу плательщиков данного налога.

Таким образом, возникновение такой обязанности непосредственно связано с признанием лица плательщиком конкретного налога, что является общим правилом при условии, если иное не предусмотрено законодательством о налогах и сборах. Особенностью налоговой отчетности по налогу на добычу полезных ископаемых является то, что обязанность представления налоговой декларации у налогоплательщика возникает, как упоминалось, начиная с того налогового периода, в котором начата фактическая добыча полезных ископаемых. Обязанность же по уплате конкретного налога возникает при наличии к тому оснований, т.е. с момента возникновения обстоятельств, установленных Налоговым кодексом или иным актом законодательства о налогах и сборах<sup>11</sup>.

Следовательно, Налоговым кодексом определен налоговый период возникновения такой обязанности у плательщика налога на начальной стадии его деятельности как недропользователя. Налогоплательщик, имея лицензию на добычу недр и встав на налоговый учет по месту предоставленного ему участка недр, обязан регулярно (ежемесячно) представлять в инспекцию налоговые декларации, начиная с налогового периода, когда начата фактическая добыча полезных ископае-

<sup>9</sup> Пункт 1 статьи 345 Налогового кодекса Российской Федерации.

<sup>10</sup> Статья 119 Налогового кодекса Российской Федерации.

<sup>11</sup> Статья 44 Налогового кодекса Российской Федерации.

мых. Причем Налоговый кодекс не освобождает налогоплательщика от обязанности представлять декларации за те налоговые периоды, когда добыча недр не производилась<sup>12</sup>.

Такой подход полностью согласуется с рекомендациями, изложенными в информационном письме Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации по вопросам применения отдельных положений части первой Налогового кодекса, где указывается на то, что отсутствие у налогоплательщика по итогам конкретного налогового периода суммы налога к уплате само по себе не освобождает его от обязанности представления налоговой декларации по данному налоговому периоду, если иное не установлено законодательством о налогах и сборах.

Обязанность налогоплательщика представлять налоговую декларацию по тому или иному виду налога обусловлена не наличием суммы такого налога к уплате, а положениями закона об этом виде налога, которыми соответствующее лицо отнесено к числу плательщиков данного налога.

В частности, глава 21 Налогового кодекса не устанавливает каких-либо иных (специальных) правил представления налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость, а статья 289 главы 25 Налогового кодекса (часть II), регламентирующая вопросы представления налоговой декларации по налогу на прибыль, в этой части согласуется с общими положениями абзаца второго пункта 1 статьи 80 Налогового кодекса.

Таким образом, лицо, являясь плательщиком вышеназванных видов налогов, обязано представлять налоговые декларации в установленные законом сроки независимо от результатов расчетов сумм налогов к уплате по итогам тех или иных налоговых периодов.

Причем даже уплата суммы исчисленного налога в установленный законодательством о налогах и сборах срок сама по себе не освобождает налогоплательщика от ответственности за несвоевременное представление налоговой деклара-

ции, предусмотренной статьей 119 Налогового кодекса<sup>13</sup>.

**Пример 2 и комментарий.** Аналогичная правовая позиция выражена Высшим Арбитражным Судом Российской Федерации в результате рассмотрения дела в первой инстанции по заявлению индивидуального предпринимателя Рыбакова С.В. о признании недействующим положения Инструкции по заполнению декларации по налогу на добавленную стоимость и декларации по налогу на добавленную стоимость по операциям, облагаемым по налоговой ставке 0 процентов, утвержденной приказом МНС России от 21 января 2002 г. № БГ-3-03/25 (в ред. приказов МНС России от 5 марта 2002 г. № БГ-3-03/113 и от 6 августа 2002 г. № БГ-3-03/416), содержащегося во втором предложении первого абзаца пункта 3 раздела 1 данной Инструкции<sup>14</sup>.

В данном случае заявитель ошибочно полагал, что при отсутствии у него объекта обложения налогом на добавленную стоимость отсутствует его обязанность уплаты налога, а потому, с учетом статьи 19 Налогового кодекса, он не является плательщиком данного налога.

Между тем в названной статье дано общее определение налогоплательщиков и плательщиков сборов. К ним относятся физические лица и организации, на которые в соответствии с Налоговым кодексом возложена обязанность уплачивать налоги и сборы.

В данном же случае речь идет о потенциально возможной обязанности организаций и физических лиц, признаваемых законодателем плательщиками тех или иных налогов и сборов, а не об обязанности уплаты конкретной суммы налога или сбора, которая в соответствии со статьей 44 Налогового кодекса возлагается на налогоплательщика с момента возникновения установленных законодательством о налогах и сборах обстоятельств, предусматривающих уплату данного налога или сбора.

<sup>12</sup> Постановление Федерального арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 14 апреля 2005 г. по делу № А33-23524/04-С4-Ф02-1400/05-С1.

<sup>13</sup> Пункты 7 и 13 Информационного письма Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 17 марта 2003 г. № 71 «Обзор практики разрешения арбитражными судами дел, связанных с применением отдельных положений части первой Налогового кодекса Российской Федерации» // Вестник ВАС РФ. 2003. № 5.

<sup>14</sup> Решение Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 3 февраля 2004 г. № 16125/03.

## Определение налоговой базы

Определение налоговой базы является если не основным, то одним из главных элементов обложения налогом, поскольку именно здесь формируется сумма, подлежащая уплате в бюджет. Поэтому вполне понятна заинтересованность как налогового органа, так и налогоплательщика определить базу для исчисления налога как можно точнее. При этом стороны нередко расходятся в оценках одних и тех же обстоятельств, а также во мнении по вопросам толкования норм закона.

Статья 338 Налогового кодекса (в действующей редакции) обязывает налогоплательщика самостоятельно определить налоговую базу отдельно в отношении каждого добытого полезного ископаемого (в том числе полезных компонентов, извлекаемых из недр попутно при добыче основного полезного ископаемого).

По общему правилу налоговая база определяется как стоимость добытых полезных ископаемых по правилам статьи 340 Налогового кодекса. Исключение законодателем сделано для нефти обезвоженной, обессоленной и стабилизированной, попутного газа и газа горючего природного из всех видов месторождений углеводородного сырья, налоговая база при добыче которых определяется как количество добытых полезных ископаемых в натуральном выражении в соответствии со статьей 339 Налогового кодекса.

Причем данное исключение до 31 декабря 2006 г. было предусмотрено Федеральным законом от 8 августа 2001 г. № 126-ФЗ (ст. 5)<sup>15</sup>, а с 1 января 2007 г. правило об определении налоговой базы при добыче нефти как количества добытых полезных ископаемых в натуральном выражении установлено пунктом 2 статьи 338 Налогового кодекса<sup>16</sup>.

Поскольку налоговая база определяется в стоимостном выражении, спорная ситуация возникает, как правило, в том случае, когда имеются расхождения в определении стоимости добытого полезного ископаемого, что неразрывно связано с каче-

ственными характеристиками последнего. Причем неправильное определение налоговой базы в сторону ее занижения влечет неправомерное уменьшение налога, подлежащего уплате в бюджет и, как следствие, соответствующие действия со стороны инспекции: доначисление налога, пени, применение налоговой санкции. Рассмотрим это на некоторых конкретных примерах.

**Пример 1 и комментарий.** Налогоплательщик (далее — общество) оспорил в судебном порядке решение налоговой инспекции, которым обществу за 2003 г. доначислен налог на добычу полезных ископаемых, начислены пени, а также предусмотрено взыскание штрафа в соответствии с пунктом 1 статьи 122 Налогового кодекса.

По мнению инспекции, обществом необоснованно занижена стоимость единицы добытого полезного ископаемого, в результате чего уменьшена налоговая база для исчисления налога и налог уплачен не в полном объеме, поскольку общество является плательщиком налога на добычу полезных ископаемых, исходя из стоимости минеральной воды, добытой, доведенной до ГОСТ 13273-88 «Воды минеральные питьевые, лечебные и лечебно-столовые» и разлитой в бутылки.

Пунктом 2 статьи 337 Налогового кодекса к видам добытых полезных ископаемых относятся подземные воды, содержащие природные лечебные ресурсы (минеральные воды).

В соответствии с пунктом 3 статьи 340 Налогового кодекса общество при исчислении налога применяло способ оценки стоимости добытых полезных ископаемых, исходя из сложившихся у него за соответствующий налоговый период цен реализации полезного ископаемого.

В данном случае на оценку обстоятельств влияет характер правоотношений между обществом, имеющим лицензию на пользование недрами (в силу статьи 334 Налогового кодекса оно является налогоплательщиком), и предпринимателем, которые в 2000 г. заключили договор о совместной

<sup>15</sup> Федеральный закон от 8 августа 2001 г. № 126-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие акты законодательства Российской Федерации, а также о признании утратившими силу отдельных актов законодательства Российской Федерации».

<sup>16</sup> Федеральный закон от 27 июля 2006 г. № 151-ФЗ «О внесении изменений в главу 26 части второй Налогового кодекса Российской Федерации и признании утратившими силу отдельных положений законодательных актов Российской Федерации».



деятельности. В соответствии с договором стороны обязуются путем объединения имущества и усилий совместно действовать в сфере производства и реализации минеральной воды с целью получения прибыли. Причем общество осуществляет добычу и поставку минеральной воды предпринимателю, который обеспечивает ее розлив и реализацию.

На основании того же договора о совместной деятельности этими же сторонами заключен договор купли-продажи минеральной воды, по условиям которого общество передает минеральную воду, добытую им из скважины, а предприниматель обязуется принять и оплатить ее.

Удовлетворяя заявленное обществом требование, суды сочли, что общество реализует минеральную воду индивидуальному предпринимателю по договору купли-продажи. По их мнению, договор о совместной деятельности, заключенный обществом с индивидуальным предпринимателем, не влияет на порядок определения обществом налоговой базы по налогу на добычу полезных ископаемых.

Суды также согласились с доводом общества о соответствии ГОСТ поставленной предпринимателю в цистернах минеральной воды и пришли к выводу о том, что обществом правомерно определен размер налога со стоимости минеральной воды, поставленной предпринимателю по цене 66 копеек за 1 литр, а не со стоимости минеральной воды, разлитой предпринимателем в бутылки, стоимость одного литра которой колеблется от 4 рублей до 4 рублей 50 копеек.

Между тем суды не учли, что лицензия на право пользования недрами выдана обществу не только для добычи минеральной воды (поднятия ее из скважины), но и ее розлива. Кроме того, ГОСТ, на который сослались суды, предусматривает обязательное доведение воды до соответствующих кондиций (т. е. обработку серноокислым серебром, насыщение двуокисью углерода, розлив по бутылкам, укупорку и надлежащую маркировку). Таким образом, ГОСТ устанавливает требования к полезному ископаемому, готовому к реализации.

Следовательно, решая вопрос о правомерности выводов налоговой инспекции, необходимо дать правовую оценку положениям договора о совместной деятельности и договора купли-продажи как в отдельности, так и в их взаимосвязи.

В соответствии с договором о совместной деятельности внесенное, а также созданное или приобретенное его участниками имущество составляет их общую долевую собственность, а прибыль от реализации продукции, являющейся результатом совместной деятельности, распределяется пропорционально вкладам его участников в общее дело, в котором доля общества составляет 90 %, а предпринимателя — 10 %.

Из договора также следует, что предприниматель участвует в совместной деятельности собственным трудом, используя арендованное у общества оборудование, помещение и транспорт, разливал воду по бутылкам, а затем реализует ее под товарным знаком и от имени общества при условии, что все же общество осуществляет контроль за качеством выпускаемой продукции и несет ответственность перед потребителем за качество воды.

В то же время заключенный на основании договора о совместной деятельности договор купли-продажи не содержит условий ни о количестве поставляемой предпринимателю минеральной воды, ни об ее качестве, ни о цене и оставляет на полное усмотрение продавца сроки и условия оплаты товара покупателем.

Продажа минеральной воды после ее розлива в бутылки осуществлялась предпринимателем по сертификату, выданному обществу, и на этикетках бутылок по-прежнему указывалось на производство воды обществом, а не предпринимателем.

Совокупность приведенных обстоятельств дала суду надзорной инстанции основания, выразив правовую позицию в части толкования норм права, направить дело на новое рассмотрение в суд первой инстанции<sup>17</sup>.

**Пример 2 и комментарий.** Некоторые разногласия в толковании и применении норм права в части определения налоговой базы возникают в связи с пунктом 1 статьи 337 Налогового кодекса, согласно которому не признается полезным ископаемым продукция, полученная при дальнейшей переработке (обогащении, технологическом переделе) полезного ископаемого, являющаяся продукцией обрабатывающей промышленности.

В частности, при рассмотрении спора о признании недействительным решения налоговой ин-

<sup>17</sup> Постановление Президиума ВАС РФ от 30 мая 2006 г. № 15577/05.

спекции в части доначисления налога на добычу полезных ископаемых и начисления пеней судом признано, что организация неправильно определила (занизила) налоговую базу, поскольку очистка воды не от растворенных минералов, а от посторонних взвешенных примесей, равно как и обработка сернокислым серебром и насыщение ее углекислым газом, не влияют на природный набор минеральных веществ в добытой воде, делающий ее минеральной и реализуемой в качестве таковой, несмотря на присвоенные торговые марки.

В данном случае в споре столкнулись две точки зрения. По мнению организации-налогоплательщика, очистка, ионизация, насыщение углекислым газом минеральной воды, розлив в бутылки с торговой маркой «Богатство Сибири» и «Хрустальный ключ» свидетельствуют о ее переработке, что позволяет отнести реализованную воду к продукции обрабатывающей промышленности, поэтому стоимость добытой минеральной воды при определении налоговой базы должна учитываться в соответствии с подпунктом 3 пункта 1 статьи 340 Налогового кодекса, т.е. исходя из расчетной стоимости добытого полезного ископаемого.

Инспекция исходила из положений статьи 340 Налогового кодекса, что данный способ допустим только в случае отсутствия у налогоплательщика реализации добытого полезного ископаемого. Поскольку общество осуществляет реализацию минеральной воды, очищенной, обработанной сернокислым серебром, насыщенной углекислым газом и разлитой в бутылки, что не может рассматриваться как переработка полезного ископаемого, а является доведением воды до соответствующего стандарта, ему следовало применить иной способ определения стоимости добытого полезного ископаемого — исходя из цены его реализации (подпункт 2 пункта 1 статьи 340 Налогового кодекса).

Следовательно, для правильного разрешения спорной ситуации необходимо определить главное: является ли реализованная минеральная вода полезным ископаемым или продукцией обрабатывающей промышленности.

Общество осуществляло добычу полезного ископаемого — подземной воды, которая содержит природные лечебные ресурсы, т.е. минеральной воды. Данная группа минеральных вод отвечает

ГОСТ 13273-88 «Воды минеральные питьевые, лечебные и лечебно-столовые».

Причем минеральная вода не теряет своих свойств и продолжает соответствовать требованиям этого стандарта и после очистки, обработки сернокислым серебром, насыщения углекислым газом, а также розлива.

Каких-либо доказательств, подтверждающих переработку добытой минеральной воды путем обогащения либо технологического передела, в результате которого получается новая продукция, организацией-налогоплательщиком не приведено.

Вывод о том, что очистка, ионизация и насыщение углекислым газом являются ее промышленным производством, т.е. переработкой минеральной воды, в результате которой получается пищевой продукт, не имеет ни правового, ни фактического основания. Следует учитывать, что минеральная вода характеризуется наличием растворенных минералов, определяющих ее свойства. Очистка воды не от растворенных минералов, а от посторонних взвешенных примесей, равно как и обработка сернокислым серебром и насыщение ее углекислым газом, не влияют на природный набор минеральных веществ в добытой воде, делающий ее минеральной и реализуемой в качестве таковой, несмотря на присвоенные торговые марки<sup>18</sup>.

Вопросы правильного толкования и применения указанных норм права были также рассмотрены Высшим Арбитражным Судом Российской Федерации в первой инстанции, куда та же организация обращалась с заявлением о признании недействующим пункта 11 приказа Министерства Российской Федерации по налогам и сборам от 3 сентября 2002 г. № ВГ-3-21/475 «О внесении изменений и дополнений в Методические рекомендации по применению главы 26 «Налог на добычу полезных ископаемых» Налогового кодекса Российской Федерации», в котором изложен пример оценки стоимости добытой минеральной воды. В этом пункте приказа разъясняется следующее. Если после добычи минеральной воды, доведения ее до ГОСТ 13273-88, обработки сернокислым серебром, насыщения двуокисью углерода минеральная вода разливается в бутылки, которые маркируются, и в таком виде реализуется, то оценка стоимости добытой минеральной воды производится

<sup>18</sup> Постановления Президиума ВАС РФ от 15 марта 2005 г. № 12742/04, № 12688/04.

согласно подпункту 2 пункта 1 статьи 340 Налогового кодекса исходя из сложившихся у налогоплательщика за соответствующий налоговый период цен реализации полезного ископаемого — минеральной воды.

Решением Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 28 мая 2003 г. № 3640/03 в удовлетворении заявленного требования обществу отказано, а положения пункта 11 приказа МНС России от 3 сентября 2002 г. № ВГ-3-21/475 признаны отвечающими положениям главы 26 Налогового кодекса. При этом основаниями для такого вывода послужили обстоятельства и доводы, изложенные по предыдущему примеру судебной практики.

**Пример 3 и комментарий.** Для решения вопроса о правомерности определения налоговой базы по налогу на добычу полезных ископаемых возникает необходимость исследовать также вопрос о том, каким государственным стандартом установлены требования к добываемой ответчиком продукции, поскольку от этого зависит способ оценки стоимости добытого полезного ископаемого.

Согласно статье 337 Налогового кодекса не может быть признана полезным ископаемым продукция, полученная при дальнейшей переработке (обогащении, технологическом переделе) полезного ископаемого, являющаяся продукцией обрабатывающей промышленности. В то же время, помимо общего правила, полезным ископаемым также признается продукция, являющаяся результатом разработки месторождения, получаемая из минерального сырья с применением перерабатывающих технологий, являющихся специальными видами добычных работ (в частности, выщелачивание), а также перерабатывающих технологий, отнесенных в соответствии с лицензией на пользование недрами к специальным видам добычных работ.

В соответствии с пунктами 1, 4 статьи 340 Налогового кодекса оценка стоимости добытых полезных ископаемых определяется налогоплательщиком самостоятельно одним из следующих способов:

- 1) исходя из сложившихся у налогоплательщика за соответствующий налоговый период цен реализации без учета государственных субвенций;
- 2) исходя из сложившихся у налогоплательщика за соответствующий налоговый период цен реализации добытого полезного ископаемого;

- 3) исходя из расчетной стоимости добытых полезных ископаемых.

В случае отсутствия у налогоплательщика реализации добытого полезного ископаемого налогоплательщик применяет способ оценки, указанный в подпункте 3 пункта 1 данной статьи.

В частности, в арбитражном суде предметом спора стало решение налоговой инспекции, принятое по результатам камеральной налоговой проверки представленной комбинатом налоговой декларации по налогу на добычу полезных ископаемых за январь 2004 г.

Спор возник в связи с существенными расхождениями сторон в применении указанных норм права с учетом конкретных обстоятельств. По мнению инспекции, налогоплательщиком неправильно определен объект налогообложения, в результате чего неверно избран способ оценки стоимости добытого полезного ископаемого. Данное нарушение привело к занижению налоговой базы и неуплате налога.

Комбинат, который в силу статьи 334 Налогового кодекса является налогоплательщиком налога на добычу полезных ископаемых, в налоговой декларации за январь 2004 г. указал полезное ископаемое — соль природная (СТП 110400-17) и количество добытого полезного ископаемого соответственно 10 407 т при том, что им было добыто рассола 33 629 куб. м, из него соли 10 407 т. При расчете сумм налога, подлежащего к уплате, комбинатом принималась количество товарной продукции (сырого рассола), которое умножалось на стоимость реализации единицы рассола.

Комбинат, учитывая сырой рассол как добытое полезное ископаемое, руководствовался техническими условиями ТУ 9192-071-00209527-96 «Рассолы хлорида натрия», которые распространяются на рассолы хлорида натрия, представляющие собой водные растворы хлористого натрия различной концентрации, получаемые подземным выщелачиванием каменной соли через буровые скважины и предназначенные для использования в пищевой промышленности и других целей.

Статья 337 в целях главы 26 Налогового кодекса связывает определение добытого полезного ископаемого как продукции горно-добывающей промышленности и разработки карьеров с обязательным соответствием ее государственному стандарту, стандарту отрасли, региональному стандарту, междуна-

родному стандарту, а при отсутствии этих стандартов для отдельного добытого полезного ископаемого — стандарту организации (предприятия).

Поэтому для правильного рассмотрения дела значимыми являются вопросы о том, каким стандартом устанавливаются требования к добываемой комбинации продукции, какая продукция при добыче соли является первой по своему качеству соответствующей этому стандарту, исходя из того, что основным видом деятельности организации являются добыча, переработка и реализация поваренной соли.

Необходимо также исследовать доказательства, подтверждающие факт переработки сырого рассола путем обогащения либо технологического передела с целью получения пищевой поваренной соли, поскольку выводы о том, что в результате осуществления производственного процесса создается новый продукт — пищевая поваренная соль и реализуется не добытое полезное ископаемое, а продукция обрабатывающей промышленности, должны иметь соответствующее обоснование.

Для правильного применения положений главы 26 Налогового кодекса в данном споре должен быть ответ и на вопрос о том, осуществляется ли комбинацией технической переработки сырого рассола или технологический процесс предполагает доведение добытого полезного ископаемого до соответствующего стандарта<sup>19</sup>.

## Оценка стоимости добытого полезного ископаемого

Большое значение для правильного определения налоговой базы имеет оценка стоимости добытого полезного ископаемого, поскольку это напрямую связано с исчислением суммы налога, подлежащей уплате в бюджет.

При этом следует учитывать все факторы, влияющие на стоимостной показатель, в том числе уменьшение количества добытого полезного ископаемого на объемы фактических (нормативных) потерь — погашенных запасов при добыче полезных ископаемых, а также на предусмотренные законом расходы по доставке.

Понятие фактических потерь содержится в пункте 3 статьи 339 Налогового кодекса: фактическими потерями полезного ископаемого признается разница между расчетным количеством полезного ископаемого, на которое уменьшаются запасы полезного ископаемого, и количеством фактически добытого полезного ископаемого, определяемым по завершении полного технологического цикла по добыче полезного ископаемого.

Фактические (нормативные) потери полезного ископаемого учитываются при определении количества добытого полезного ископаемого в том налоговом периоде, в котором проводилось их измерение, в размере, определенном по итогам произведенных измерений, т.е. один раз.

**Пример 1 и комментарий.** Арбитражному суду, рассматривавшему конкретное дело, сторонами были предложены две правовые позиции со ссылками на фактические обстоятельства и, казалось бы, на одни и те же нормы права.

Так, по мнению налоговой инспекции, занижение доли содержания драгоценного металла в добытом полезном ископаемом допущено обществом в связи с неправильным определением добываемого им полезного ископаемого, которое неправомерно (опять же по мнению инспекции) уменьшалось на фактические (нормативные) потери — погашенные запасы при добыче. Налоговый орган полагает, что плательщиком налога допущена подмена понятия «добытое полезное ископаемое» (в данном случае концентрат, соответствующий стандарту артели), определенного пунктом 1 и подпунктом 13 пункта 2 статьи 337 Налогового кодекса, понятием «количество добытого полезного ископаемого». Добытое полезное ископаемое определяется без учета фактических (нормативных) потерь. Обществом количество добытого полезного ископаемого определено без учета нормативных потерь, а на нормативные потери общество уменьшало добытое полезное ископаемое (концентрат) при исчислении налога на добычу полезных ископаемых. Поэтому нормативные потери инспекцией отделены, и к ним применена налоговая ставка 0 %.

Инспекция также расценила как правонарушение включение в затраты, уменьшающие налого-

<sup>19</sup> Постановление Федерального арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 19 апреля 2005 г. по делу № А19-29380/04-15-Ф02-1502/05-С1.

облагаемую базу по налогу на добычу полезных ископаемых, расходов по доставке концентрата от обогатительной фабрики до аффинажного завода.

Техническими проектами разработки месторождений в качестве продукта разработки обществом месторождений предусмотрены концентраты (полупродукты), содержащие драгоценный металл.

Таким образом, с учетом положений пункта 1 статьи 337 Налогового кодекса добытым полезным ископаемым в данном случае является концентрат (полупродукт), первый по своему качеству содержащий драгоценные металлы, соответствующий стандарту общества, т. е. без потерь, которые, естественно, не могут быть переработаны и доведены до стандартов.

Добытые полезные ископаемые направляются обществом для дальнейшей переработки на аффинажный завод, в результате которой создается новый продукт (аффинажное золото в слитках), соответствующий государственному стандарту, и именно данный продукт реализуется обществом. Следовательно, общество реализует не добытое полезное ископаемое, а продукт, полученный при дальнейшей переработке добытого полезного ископаемого, — драгоценные металлы.

Аффинаж драгоценных металлов — процесс очистки извлеченных драгоценных металлов от примесей и сопутствующих компонентов, доведение драгоценных металлов до качества, соответствующего государственным стандартам и техническим условиям, действующим на территории Российской Федерации, или международным стандартам на аффинированные драгоценные металлы.

При указанных обстоятельствах расчет налоговой базы должен производиться в соответствии с пунктом 5 статьи 340 Налогового кодекса. В частности, оценка стоимости добытых драгоценных металлов, извлеченных из коренных (рудных), россыпных и техногенных месторождений, производится исходя из сложившихся у налогоплательщика в соответствующем налоговом периоде (а при их отсутствии — в ближайшем из предыдущих налоговых периодов) цен реализации химически чистого металла без учета налога на добавленную стоимость, уменьшенных на расходы налогоплательщика по его аффинажу и доставке (перевозке) до получателя.

При этом стоимость единицы указанного добытого полезного ископаемого определяется как произведение доли (в натуральных измерителях) содержания химически чистого металла в единице добытого полезного ископаемого и стоимости единицы химически чистого металла.

Следовательно, показатель доли содержания химически чистого металла в единице добытого полезного ископаемого влияет на определение налоговой базы и соответственно на исчисление суммы налога на добычу полезных ископаемых. Он определяется исходя из единиц добытого полезного ископаемого (концентрата), переданного на аффинаж, и количества химически чистого металла, полученного из переданного на аффинаж добытого полезного ископаемого (концентрата) без учета потерь.

Необходимо иметь в виду, что согласно пункту 4 статьи 339 Налогового кодекса при извлечении драгоценных металлов из коренных (рудных), россыпных и техногенных месторождений количество добытого полезного ископаемого определяется по данным обязательного учета при добыче, осуществляемого в соответствии с законодательством Российской Федерации о драгоценных металлах и драгоценных камнях.

Драгоценные металлы и драгоценные камни подлежат обязательному учету по массе и качеству при добыче, производстве, использовании и обращении. Порядок такого учета и отчетности, в том числе регулярное представление осуществляющими производство драгоценных металлов организациями сведений об объемах произведенных ими драгоценных металлов в органы государственной статистики, в указанных областях деятельности устанавливается Правительством Российской Федерации<sup>20</sup>.

В добывающих организациях учет драгоценных металлов ведется по массе, а также по качеству и в стоимостном выражении, если это возможно с учетом условий технологических процессов извлечения, обогащения, дальнейшей переработки, опробования и анализа минерального сырья, содержащего драгоценные металлы.

Учет драгоценных металлов, входящих в состав продуктов переработки минерального и вторичного сырья, при передаче их на аффинаж осуществ-

<sup>20</sup> Пункт 2 статьи 20 Федерального закона от 26 марта 1998 г. № 41-ФЗ «О драгоценных металлах и драгоценных камнях».

является в пересчете на массу химически чистых драгоценных металлов, в том числе с использованием порядка, предусмотренного настоящими Правилами. После проведения аффинажа учет указанных драгоценных металлов осуществляется по результатам аффинажа<sup>21</sup>.

Не предусмотрено пунктом 5 статьи 340 Налогового кодекса и уменьшение стоимости добытых драгоценных металлов, извлеченных из коренных (рудных), россыпных и техногенных месторождений на расходы налогоплательщика по доставке концентрата от обогатительной фабрики до аффинажного завода. В соответствии с данной нормой и разделом 9 Инструкции по заполнению налоговой декларации по налогу на добычу полезных ископаемых, утвержденной приказом Министерства Российской Федерации по налогам и сборам от 13 августа 2002 г. № БГ-3-21/433, цена реализации химически чистого металла уменьшается на расходы по доставке химически чистого металла до получателя. В данном случае аффинажный завод потребителем не являлся.

При таких обстоятельствах суд признал правомочным оспариваемое решение налогового органа о доначислении налога на добычу полезных ископаемых, соответствующих пеней и штрафа<sup>22</sup>.

**Пример 2 и комментарий.** По другому аналогичному делу суд кассационной инстанции обратил внимание на обстоятельства, где вопросы также связаны с обложением данным налогом при добыче драгоценных металлов.

Федеральным законом «О драгоценных металлах и драгоценных камнях» под добычей драгоценных металлов понимается их извлечение из коренных (рудных), россыпных и техногенных месторождений с получением концентратов и других полупродуктов, содержащих драгоценные металлы.

К полупродуктам, содержащим драгоценные металлы, относятся, в частности, шлиховые золото и платина (шлиховой концентрат), гравитационный, флотационный, обожженный (огарок) концентраты, лигатура, сплав Доре, черновое золото,

катодный металл, цинковые осадки и другие полупродукты, содержащие драгоценные металлы. Качество концентратов регламентируется стандартами, утвержденными в установленном порядке.

По мнению налогоплательщика, поскольку в данном случае добытым полезным ископаемым является сплав Доре (полупродукт, содержащий чистое золото, серебро и другие примеси), следует определять количество добытого полезного ископаемого, подлежащего включению в налоговую декларацию, косвенным (расчетным) методом с учетом данных о содержании добытого полезного ископаемого в извлекаемом из недр (отходов, потерь) минеральном сырье.

При рассмотрении дела установлено, что в соответствии с распоряжениями общества «Об учетной политике для целей бухгалтерского учета и налогообложения» объектом налогообложения на добычу полезных ископаемых является продукция, содержащаяся в фактически добытом из недр минеральном сырье, первая по своему качеству соответствующая государственному стандарту Российской Федерации — ГОСТ 28058-89 «Золото в слитках. Технические условия», и попутная продукция, по своему качеству соответствующая ГОСТ 28595-90 «Серебро в слитках. Технические условия». Минеральное сырье, добытое из коренных (рудных) и россыпных месторождений, проходит процесс обогащения, металлургической обработки и в процессе аффинажа доводится до качества, соответствующего государственным стандартам и техническим условиям, действующим на территории Российской Федерации, или международным стандартам.

При этом необходимо учесть следующее. Налоговая база по налогу на добычу полезных ископаемых согласно пункту 1 статьи 338 Налогового кодекса определяется налогоплательщиком самостоятельно в отношении каждого добытого полезного ископаемого (в том числе полезных компонентов, извлекаемых из недр попутно при добыче основного полезного ископаемого) как стоимость добытых полезных ископаемых.

<sup>21</sup> Пункт 7 Правил учета и хранения драгоценных металлов, драгоценных камней и продукции из них, а также ведения соответствующей отчетности, утвержденных постановлением Правительства Российской Федерации от 28 сентября 2000 г. № 731.

<sup>22</sup> Постановление Федерального арбитражного суда Дальневосточного округа от 6 сентября 2006 г. по делу № Ф03-А73/06-2/2813.

Согласно пункту 2 статьи 340 Налогового кодекса стоимость добытого полезного ископаемого определяется как произведение количества добытого полезного ископаемого, определяемого в соответствии со статьей 339 Налогового кодекса, и стоимости единицы добытого полезного ископаемого, определяемой в соответствии с настоящим пунктом.

В соответствии с пунктом 5 указанной статьи оценка стоимости добытых драгоценных металлов, извлеченных из коренных (рудных), россыпных и техногенных месторождений, производится исходя из сложившихся у налогоплательщика в соответствующем налоговом периоде (а при их отсутствии — в ближайшем из предыдущих налоговых периодов) цен реализации химически чистого металла без учета налога на добавленную стоимость, уменьшенных на расходы налогоплательщика по его аффинажу и доставке (перевозке) до получателя.

При этом стоимость единицы указанного добытого полезного ископаемого определяется как произведение доли (в натуральных измерителях) содержания химически чистого металла в единице добытого полезного ископаемого и стоимости единицы химически чистого металла.

В соответствии с пунктом 1 статьи 339 Налогового кодекса количество добытого полезного ископаемого определяется налогоплательщиком самостоятельно в единицах массы или объема.

Количество добытого полезного ископаемого определяется прямым (посредством применения измерительных средств и устройств) или косвенным (расчетно, по данным о содержании добытого полезного ископаемого в извлекаемом из недр (отходов, потерь) минеральном сырье) методом, если иное не предусмотрено настоящей статьей. Если определение количества добытых полезных ископаемых прямым методом невозможно, применяется косвенный метод.

Применяемый налогоплательщиком метод определения количества добытого полезного ископаемого подлежит утверждению в учетной политике налогоплательщика для целей налогообложения и используется налогоплательщиком в течение всей деятельности по добыче полезного ископаемого.

Согласно статье 1 Федерального закона «О драгоценных металлах и драгоценных камнях» к драгоценным металлам отнесено золото, которое может находиться в любом состоянии, виде, в том числе в самородном и аффинированном виде, а также в сырье, сплавах, полуфабрикатах, промышленных продуктах, химических соединениях, ювелирных и иных изделиях, монетах, ломе и отходах производства и потребления.

Пункт 2 статьи 20 указанного Закона предусматривает, что драгоценные металлы и драгоценные камни подлежат обязательному учету по массе и качеству при добыче, производстве, использовании и обращении. Порядок такого учета и отчетности устанавливается Правительством Российской Федерации.

В соответствии с пунктом 7 Правил учета и хранения драгоценных металлов, драгоценных камней и продукции из них, а также ведения соответствующей отчетности, учет драгоценных металлов и драгоценных камней при их добыче, производстве, использовании и обращении осуществляется по массе и качеству, а также в стоимостном выражении. Учет драгоценных металлов, входящих в состав продуктов переработки минерального и вторичного сырья, при передаче на аффинаж (очистку от примесей) осуществляется в пересчете на массу химически чистых металлов.

Таким образом, для правильного рассмотрения дела надлежало установить, какая продукция горно-добывающей промышленности, содержащаяся в фактически добытой породе, является объектом налогообложения налогом на добычу полезных ископаемых.

После определения объекта налогообложения и в соответствии со специальными требованиями Федерального закона «О драгоценных металлах и драгоценных камнях» и Правилами учета и хранения драгоценных металлов, драгоценных камней и продукции из них, а также ведения соответствующей отчетности суд должен дать оценку доводам налоговой инспекции о необходимости применения прямого метода (посредством применения измерительных средств и устройств) определения количества добытого полезного ископаемого, подлежащего налогообложению<sup>23</sup>.

<sup>23</sup> Постановление Федерального арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 2 октября 2006 г. Дело № А10-14175/05-Ф02-5100/06-С1.

## Условия применения налоговой ставки 0 процентов

Неутверждение в течение длительного времени Министерством природных ресурсов Российской Федерации порядка отнесения запасов полезных ископаемых к некондиционным не может являться основанием для лишения предприятия права на пользование законно установленной налоговой льготой, поэтому налогоплательщиком (природопользователем) правомерно применена ставка 0 процентов при расчете налога на добычу полезных ископаемых из некондиционного месторождения в 2002 г.

Глава 26 Налогового кодекса «Налог на добычу полезных ископаемых» вступила в силу 1 января 2002 г. В статье 342 этой главы Налогового кодекса установлено, что для налогоплательщиков, добывающих полезные ископаемые при разработке некондиционных (остаточных запасов пониженного качества) или ранее списанных запасов полезных ископаемых, установлена льгота по налогу на добычу полезных ископаемых в виде ставки 0 процентов. При этом отнесение запасов полезных ископаемых к некондиционным осуществляется в порядке, предусмотренном Правительством Российской Федерации.

Постановлением Правительства Российской Федерации от 26 декабря 2001 г. № 899 принятие решения по конкретным месторождениям об их кондиционности или некондиционности отнесено к компетенции МПР России.

Временные методические рекомендации по подготовке и рассмотрению материалов, связанных с отнесением запасов полезных ископаемых к некондиционным запасам, МПР России утвердило только 10 сентября 2003 г. Это означает, что в течение полутора лет после вступления в силу главы 26 Налогового кодекса отсутствовал механизм получения налогоплательщиками подтверждения их права на законную льготу.

Между тем необходимо иметь в виду, что органы исполнительной власти, устанавливая порядок применения нормы закона, не вправе ее отменить или отсрочить введение в действие.

В связи с этим неутверждение МПР России в течение полутора лет порядка отнесения запасов полезных ископаемых к некондиционным не может являться основанием для лишения предприя-

тия права на пользование законно установленной льготой при извлечении полезных ископаемых из некондиционных месторождений.

**Пример 1 и комментарий.** В частности, по конкретному делу в обоснование правомерности применения ставки 0 процентов при расчете налога на добычу полезных ископаемых в 2002 г., обществу-налогоплательщик ссылается на следующие обстоятельства.

В статье 40 Закона Российской Федерации «О недрах» предусмотрено, что в целях стимулирования освоения месторождений полезных ископаемых пониженного качества, в том числе содержащих трудноизвлекаемые, некондиционные, ранее списанные запасы полезных ископаемых, пользователи недр могут освобождаться от платежей за пользование недрами.

Дальневосточной территориальной комиссией по запасам полезных ископаемых по Хабаровскому краю оловосодержащие пески (отходы производства Солнечного горно-обогатительного комбината) отнесены к некондиционным как не обеспечивающие положительных экономических показателей при их переработке (протокол заседания комиссии от 2 февраля 2000 г. № 8).

В лицензии на право пользования недрами предусматривается освобождение общества от платежей за пользование недрами.

Фактические обстоятельства таковы. Общество до 2002 г. применяло при налогообложении полезных ископаемых, добываемых из некондиционного месторождения, ставку 0 процентов. В 2002 г. оно продолжало добывать из частично отработанного Солнечного оловорудного месторождения полезные ископаемые (олово и попутные компоненты), в 2000 г. отнесенные на неограниченный срок к категории некондиционных в соответствии с законодательством, действовавшим в момент принятия этого решения.

Так, в соответствии с Положением о порядке учета запасов полезных ископаемых, постановки их на баланс и списания с баланса запасов, утвержденным приказом МПР России от 9 июля 1997 г. № 122 (пункты 10, 20, 21), оценка промышленной значимости запасов полезных ископаемых и отнесение их к категории кондиционных (подлежащих постановке на баланс) или некондиционных (забалансовых) производится на основании за-



ключений и протоколов органов государственной экспертизы.

Государственная экспертиза результатов геологического изучения отвальных хвостов в ключе Первом Солнечного горно-обогатительного комбината отнесла оловорудные пески к некондиционным, не обеспечивающим положительных экономических показателей при их переработке (протокол заседания Дальневосточной территориальной комиссии по запасам полезных ископаемых по Хабаровскому краю от 2 февраля 2000 г. № 8).

Кроме того, в связи с ходатайством общества Главным управлением природных ресурсов и охраны окружающей среды МПР России по Хабаровскому краю было издано распоряжение от 28 августа 2002 г. № 3, продлившее обществу срок действия лицензии на право пользования недрами до 31 декабря 2004 г. и подтвердившее его право на налоговую ставку 0 процентов на добычу олова и попутных компонентов.

Следует также учитывать, что ни Федеральным законом от 8 августа 2001 г. № 126-ФЗ, которым Налоговый кодекс Российской Федерации дополнен главой 26 «Налог на добычу полезных ископаемых», ни изданным в соответствии со статьей 342 Налогового кодекса постановлением Правительства Российской Федерации от 26 декабря 2001 г. № 899, ни принятым в целях реализации этого постановления распоряжением МПР России от 10 сентября 2003 г. № 403-р не предусматривается проведение переоценок месторождений полезных ископаемых, отнесенных к категории некондиционных в соответствии с порядком, действовавшим до введения в действие главы 26 Налогового кодекса.

Роснедрами (подведомственным МПР России федеральным органом исполнительной власти) в соответствии с порядком, согласованным с МПР России и ФНС России (приказ Роснедр от 31 марта 2005 г. № 345), признано обоснованным отнесение к некондиционным, т. е. остаточным запасам пониженного качества, оловосодержащих лежалых хвостов на ключе Первом бывшего Солнечного горно-обогатительного комбината, переработанных обществом в 2002 г. (протокол совещания при заместителе руководителя Роснедр от 31 мая 2005 г. № БВ-07/143-пр).

При таких и подобных обстоятельствах применение обществом в 2002 г. ставки 0 процентов при налогообложении олова и попутных компонентов, добытых из некондиционного месторождения, признано судом надзорной инстанции правомерным, а требование инспекции о взыскании с общества штрафа за неуплату налога на добычу полезных ископаемых — необоснованным<sup>24</sup>.

Статья 342 Налогового кодекса устанавливает, что налогообложение производится по ставке 0 процентов при добыче полезных ископаемых в части нормативных потерь полезных ископаемых. При этом нормативными потерями полезных ископаемых признаются их фактические потери при добыче, технологически связанные с принятой схемой и технологией разработки месторождения, в пределах нормативных потерь, утверждаемых в порядке, определяемом Правительством Российской Федерации.

Правилами утверждения нормативов потерь полезных ископаемых при добыче, технологически связанных с принятой схемой и технологией разработки месторождения, утвержденными постановлением Правительства Российской Федерации от 29 декабря 2001 г. № 921, установлено, что нормативы потерь твердых полезных ископаемых рассчитываются по конкретным местам образования потерь при проектировании горных работ и утверждаются Министерством природных ресурсов Российской Федерации по согласованию с Федеральным горным и промышленным надзором России в составе проектной документации (технического проекта, технико-экономического обоснования, проекта обустройства месторождения и т.д.).

**Пример 2 и комментарий.** Общество обратилось в арбитражный суд с заявлением о признании недействительным решения инспекции в части начисления налога на добычу полезных ископаемых за 2002, 2003 годы, соответствующих сумм пеней и штрафа. Указанные в решении инспекции суммы начислены на основании акта совместной проверки, проведенной Управлением Западно-Уральского округа Госгортехнадзора России, Главным управлением природных ресурсов и охраны окружающей природной среды Министерства природных ресурсов Российской Федерации.

<sup>24</sup> Постановление Президиума ВАС РФ от 19 июля 2005 г. № 3788/05.

По данным акта, обществом осуществлялась добыча хромовых руд за пределами согласованных контуров с применением утвержденных для этих контуров нормативов потерь.

Удовлетворяя заявленные требования, суд исходил из правомерности действий общества.

В силу статьи 41 Закона Российской Федерации «О недрах», Инструкции о порядке и сроках внесения в бюджет платы за право на пользование недрами, утвержденной совместно Министерством финансов Российской Федерации от 4 февраля 1993 г. № 8, Государственной налоговой службой Российской Федерации от 30 января 1993 г. № 17, Федеральным горным и промышленным надзором России от 4 февраля 1993 г. № 01-17/41, платежи за право пользования недрами производят все предприятия независимо от форм собственности и взимаются в форме разовых взносов и (или) регулярных платежей в течение срока реализации предоставленного права. При этом регулярные платежи определяются как доля от стоимости добытого минерального сырья с учетом погашаемых в недрах запасов полезных ископаемых. В расчет платежей за право на добычу полезного ископаемого горно-добывающих предприятий входит объем добычи полезного ископаемого и потерь при добыче.

Согласно пункту 11 указанной Инструкции потери при добыче минерального сырья могут быть нормативные и сверхнормативные. К нормативным потерям полезного ископаемого при добыче относятся потери, технологически связанные с принятой схемой и системой разработки месторождения согласно утвержденному техническому проекту. Расчетная величина нормативных потерь определяется в процентах от величины погашаемых запасов. Нормативные потери устанавливаются в планах развития горных работ по каждой выемочной единице (плату, лаве, блоку и т.п.) на год и согласовываются в установленном порядке с органами Госгортехнадзора России.

В данном случае обществом не осуществлялась добыча руды за пределами согласованных контуров, а увеличение добычи произошло за счет увеличения мощности рудного тела (увеличения балансовых запасов).

При таких обстоятельствах при наличии утвержденных нормативов потерь по конкретным ме-

стам добычи руд (протоколы технических совещаний Управления Западно-Уральского округа Госгортехнадзора России от 21 декабря 2000 г., 26 декабря 2001 г., 9 апреля 2002 г., 28 июня 2002 г.) и ответственности процентного соотношения потерь величине погашаемых запасов судами сделан вывод об отсутствии оснований для доначисления налоговых платежей<sup>25</sup>.

## Иные условия для льготного налогообложения

Налоговые льготы, т.е. освобождение от уплаты налога, исчисление и уплата налога по пониженной ставке, применяются только в тех случаях, когда на то имеется прямое указание в законе и при соблюдении условий, которыми сопровождается получение такой налоговой выгоды.

Налоговая преференция может быть закреплена в законе как постоянно действующее правило, например, обложение налогом по налоговой ставке 0 процентов, или отнесена к конкретному периоду, например, во вводимом законе устанавливается срок действия нормы, предусматривающей налоговую выгоду, или увязана с определенными обстоятельствами. Последний тезис, поскольку речь идет о фактической стороне вопроса, нуждается в детальном рассмотрении на конкретном примере.

Президиум ВАС РФ по результатам пересмотра одного из дел пришел к выводу о том, что решение налогового органа о доначислении налога на добычу полезных ископаемых, начислении пени за несвоевременную уплату налога, взыскании штрафа является обоснованным, поскольку налогоплательщик не имеет права на применение понижающего коэффициента 0,7 при уплате налога на добычу полезных ископаемых, так как не был освобожден по состоянию на 1 июля 2001 г. от отчислений на воспроизводство минерально-сырьевой базы.

При рассмотрении конкретного дела в арбитражном суде в правовых позициях сторон определились две противоположные точки зрения на проблему, связанную с применением понижающего коэффициента при уплате налога на добычу полезных ископаемых.

<sup>25</sup> Постановление Федерального арбитражного суда Уральского округа от 15 ноября 2005 г. по делу № Ф09-5164/05-С7.

Одна точка зрения (природопользователя, налогоплательщика, организации) заключается в том, что налогоплательщик имеет право на применение коэффициента 0,7 при уплате налога на добычу полезных ископаемых, так как, осуществляя за счет собственных средств поиск и разведку месторождения, поставленного на государственный баланс запасов после введения в действие главы 26 Налогового кодекса «Налог на добычу полезных ископаемых», он не мог воспользоваться льготой, предусмотренной ранее действовавшим законодательством, утратившим силу в связи с введением в действие названной главы Налогового кодекса.

При этом деление налогоплательщиков, осуществлявших за счет собственных средств поиск и разведку месторождений полезных ископаемых, на две категории в зависимости от наличия или отсутствия у них освобождения от отчислений на воспроизводство минерально-сырьевой базы и вследствие этого имеющих или не имеющих право применять коэффициент 0,7 при уплате налога на добычу полезных ископаемых, противоречит основополагающим принципам налогообложения.

Инспекция отстаивала противоположную точку зрения, полагая, что организация не имеет права на применение понижающего коэффициента 0,7 при уплате налога на добычу полезных ископаемых, поскольку не была, как это предусмотрено статьей 342 Налогового кодекса, освобождена по состоянию на 1 июля 2001 г. от отчислений на воспроизводство минерально-сырьевой базы при разработке месторождений полезных ископаемых в пределах лицензионного участка на данной территории. Поиск и разведка месторождений полезных ископаемых, осуществляемые организацией за счет собственных средств, являются только одним из двух условий, предусмотренных статьей 342 Налогового кодекса, и не позволяют ей воспользоваться при уплате названного налога льготным коэффициентом.

Согласно Закону Российской Федерации от 21 февраля 1992 г. № 2395-1 «О недрах» с пользователей недр до введения в действие главы 26 Налогового кодекса «Налог на добычу полезных ископаемых» взимались отчисления на воспроизводство минерально-сырьевой базы.

В соответствии со статьей 44 этого Закона от указанных отчислений освобождались осущест-

влявшие добычу полезных ископаемых пользователи недр, если поиск и разведку их они произвели за счет собственных средств или возместили все расходы государства на поиск и разведку соответствующего количества запасов этих полезных ископаемых.

Налог на добычу полезных ископаемых был введен с 1 января 2002 г. С этой же даты прекращено взимание с пользователей недр, осуществляющих добычу полезных ископаемых, отчислений на воспроизводство минерально-сырьевой базы.

Как установлено судами, разрабатываемое месторождение было поставлено на государственный баланс запасов в 2003 г., поэтому общество до этой даты не осуществляло добычу полезных ископаемых и не реализовывало их. Таким образом, до 1 июля 2001 г. оно не могло являться плательщиком отчислений на воспроизводство минерально-сырьевой базы и реализовать свое право на освобождение от этих отчислений как недропользователь, осуществивший за счет собственных средств проведение геофизических работ и бурение скважин.

Согласно пункту 2 статьи 342 Налогового кодекса налогоплательщики, осуществившие за счет собственных средств поиск и разведку разрабатываемых ими месторождений полезных ископаемых или полностью возместившие все расходы государства на поиск и разведку соответствующего количества запасов этих полезных ископаемых и освобожденные по состоянию на 1 июля 2001 г. в соответствии с федеральными законами от отчислений на воспроизводство минерально-сырьевой базы при разработке этих месторождений, уплачивают налог в отношении полезных ископаемых, добытых на соответствующем лицензионном участке, с коэффициентом 0,7.

Из данной нормы следует, что одним из обязательных условий для получения права на применение коэффициента 0,7 при исчислении налога на добычу полезных ископаемых является наличие у налогоплательщика по состоянию на 1 июля 2001 г. освобождения от уплаты отчислений на воспроизводство минерально-сырьевой базы при разработке месторождений полезных ископаемых.

Уплачивать налог на добычу полезных ископаемых с коэффициентом 0,7 налогоплательщики вправе при наличии одновременно двух условий,

предусмотренных пунктом 2 статьи 342 Налогового кодекса, а именно: осуществления за счет собственных средств поиска и разведки полезных ископаемых и освобождения по состоянию на 1 июля 2001 г. от отчислений на воспроизводство минерально-сырьевой базы либо полного возмещения всех расходов государства на поиск и разведку соответствующего количества запасов этих полезных ископаемых и освобождения по состоянию на 1 июля 2001 г. от отчислений на воспроизводство минерально-сырьевой базы.

То обстоятельство, что общество до вступления в силу главы 26 Налогового кодекса не являлось плательщиком отчислений на воспроизводство минерально-сырьевой базы, не может рассцениваться как освобождение его от уплаты таких платежей.

Таким образом, признавая недействительным решение инспекции о доначислении налога на добычу полезных ископаемых, начислении пеней и взыскании штрафа, суды неправильно применили законодательство о налогах и сборах<sup>26</sup>.

## Обжалование нормативных правовых актов

За защитой прав и законных интересов, в случае если лицо считает их нарушенными, оно вправе обратиться в суд общей юрисдикции или в арбитражный суд, в том числе с заявлением о признании недействующим (полностью или в части) нормативного правового акта.

Однако при этом следует иметь в виду условия, при которых такое заявление может быть принято к производству и рассмотрено соответствующим судом (общей юрисдикции или арбитражным): с учетом подведомственности по правилам гражданского процессуального и арбитражного процессуального законодательства соответственно и иными федеральными законами.

В частности, в арбитражный суд граждане, организации и иные лица вправе обратиться с заявлением о признании недействующим нормативного правового акта, если полагают, что оспариваемый нормативный правовой акт или отдельные

его положения не соответствуют закону или иному нормативному правовому акту, имеющим большую юридическую силу, и нарушают их права и законные интересы в сфере предпринимательской и иной экономической деятельности, незаконно возлагают на них какие-либо обязанности или создают иные препятствия для осуществления предпринимательской и иной экономической деятельности<sup>27</sup>.

Одно из таких дел по вопросам соответствия нормативного акта, принятого Министерством Российской Федерации по налогам и сборам, главе 26 Налогового кодекса было рассмотрено Высшим Арбитражным Судом Российской Федерации в первой инстанции.

В частности, организация обратилась в суд с заявлением о признании недействующим пункта 11 приказа Министерства Российской Федерации по налогам и сборам от 3 сентября 2002 г. № ВГ-3-21/475 «О внесении изменений и дополнений в Методические рекомендации по применению главы 26 «Налог на добычу полезных ископаемых» Налогового кодекса, полагая, что оспариваемое положение нормативного акта не соответствует Налоговому кодексу, нарушает права и законные интересы заявителя.

Пункт 11 названного приказа содержит пример № 2, которым дополнен пункт 40 Методических рекомендаций и где разъясняется порядок определения налогооблагаемой базы по налогу на добычу полезных ископаемых, предусматривающий оценку стоимости минеральной воды исходя из сложившихся в налоговом периоде цен реализации минеральной воды, соответствующей ГОСТ 13273-88. Этим стандартом допускается обработка добытой минеральной воды (насыщение двуокисью углерода, обработка серноокислым серебром) и розлив ее в бутылки. Выручка от реализации добытых полезных ископаемых уменьшается только на расходы по доставке в зависимости от условий поставки.

Нарушение своих прав заявитель видит в том, что обжалуемая им правовая норма не согласуется с положениями пункта 1 статьи 337, пункта 4 статьи 340 Налогового кодекса, а ее применение влечет увеличение налогового бремени.

<sup>26</sup> Постановление Президиума ВАС РФ от 19 июня 2006 г. № 14842/05.

<sup>27</sup> Статья 192 АПК РФ.

В частности, заявитель приводит следующие доводы. Перечисленные операции по обработке добытого полезного ископаемого являются дальнейшей его переработкой. Очищенная, насыщенная двуокисью углерода и упакованная в тару добытая минеральная вода перестает быть полезным ископаемым, а приобретает качество нового продукта, который реализуется. По его мнению, лишь ГОСТ 17.1.1.04-80 содержит критерии для определения минеральной воды как полезного ископаемого.

Поскольку, как полагает заявитель, у него отсутствует реализация самого добытого полезного ископаемого, непосредственно извлеченного из недр, способ оценки стоимости добытых полезных ископаемых при определении налогооблагаемой базы должен применяться в соответствии с подпунктом 3 пункта 1 статьи 340 Налогового кодекса исходя из расчетной стоимости самого добытого полезного ископаемого, а не из цен реализации минеральной воды, сложившихся в налоговом периоде.

Между тем такая позиция признана судом ошибочной в связи с неправильным толкованием указанных норм. В целом заявитель правильно ссылается на пункт 1 статьи 337 Налогового кодекса, говоря о невозможности признания полезным ископаемым продукции, полученной при дальнейшей переработке (обогащении, технологическом переделе) полезного ископаемого: она является продукцией обрабатывающей промышленности. Однако толкование норм права предусматривает системный подход, что исключает восприятие отдельно взятой нормы права вне связи с иными нормами. В данном случае следует обратить внимание и на подпункт 15 пункта 2, который содержит перечень видов добытого полезного ископаемого, к которым отнесены подземные воды, содержащие природные лечебные ресурсы (минеральные воды).

Добываемая обществом минеральная вода, как следует из бальнеологического заключения Томского научно-исследовательского института курортологии и физиотерапии, является разновидностью минеральных вод XXII группы. Данная группа минеральных вод предусмотрена ГОСТ

13273-88 «Воды минеральные питьевые, лечебные и лечебно-столовые». При этом проведение какой-либо дополнительной ее переработки (обогащение, технологический передел) указанными документами не предусмотрено.

Таким образом, продукция (минеральная вода), содержащаяся в фактически добытой обществом жидкости, относится к полезным ископаемым и по своим качествам соответствует стандарту.

Указанный ГОСТ 13273-88 допускает лишь проведение обработки минеральной воды серно-кислым серебром, насыщение двуокисью углерода, а также ее розлив. При таких операциях добытая минеральная вода не теряет своих свойств и продолжает соответствовать требованиям данного стандарта.

Мотивируя свое решение, суд обратил внимание еще на одно немаловажное обстоятельство. Самим обществом (заявителем) разработаны технические условия ТУ 9185-001-23712453-2002, согласно которым добытая минеральная вода, насыщенная двуокисью углерода и разлитая в бутылки, предназначена для реализации в качестве питьевой лечебно-столовой воды. В этих технических условиях также содержится ссылка на ГОСТ 13273-88.

При наличии нескольких государственных стандартов для одного наименования, как, например, в данном случае заявитель сослался на государственный стандарт 17.1.1.04-80, относящийся к минеральным водам, необходимо выяснять сферу их применения. Действительно, такой стандарт существует, однако, как следует из пункта 1 его титульного листа, этот стандарт применяется при разработке нормативно-технической документации в области рационального использования и охраны вод, в учебной литературе, при учете подземных вод, для ведения государственного водного кадастра. При этом он не устанавливает, в каких случаях минеральная вода может быть признана полезным ископаемым.

При таких обстоятельствах суд признал пункт 11 приказа Министерства Российской Федерации по налогам и сборам от 3 сентября 2002 г. № ВГ-3-21/475 соответствующим главе 26 Налогового кодекса<sup>28</sup>. □

<sup>28</sup> Решение ВАС РФ от 28 мая 2003 г. № 3640/03.