



# О П Р Е Д Е Л Е Н И Е

## КОНСТИТУЦИОННОГО СУДА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

об отказе в принятии к рассмотрению жалобы открытого акционерного общества «Башкирский медно-серный комбинат» на нарушение конституционных прав и свобод подпунктом 7 пункта 4 статьи 340 Налогового кодекса Российской Федерации

город Санкт-Петербург

1 октября 2009 года

Конституционный Суд Российской Федерации в составе Председателя В.Д.Зорькина, судей Н.С.Бондаря, Г.А.Гаджиева, Ю.М.Данилова, Л.М.Жарковой, Г.А.Жилина, С.М.Казанцева, М.И.Клеандрова, С.Д.Князева, А.Л.Кононова, Л.О.Красавчиковой, С.П.Маврина, Н.В.Мельникова, Ю.Д.Рудкина, Н.В.Селезнева, А.Я.Сливы, В.Г.Стрекозова, О.С.Хохряковой, В.Г.Ярославцева,

заслушав в пленарном заседании заключение судьи А.Я.Сливы, проводившего на основании статьи 41 Федерального конституционного закона «О Конституционном Суде Российской Федерации» предварительное изучение жалобы ОАО «Башкирский медно-серный комбинат»,

у с т а н о в и л:

1. В своей жалобе в Конституционный Суд Российской Федерации ОАО «Башкирский медно-серный комбинат» оспаривает конституционность подпункта 7 пункта 4 статьи 340 главы 26 «Налог на добычу полезных ископаемых» Налогового кодекса Российской Федерации, согласно которому при определении расчетной стоимости добытого полезного ископаемого в числе прочих видов расходов, произведенных налогоплательщиком в

налоговом периоде, учитываются прочие расходы, определяемые в соответствии со статьями 263, 264 и 269 данного Кодекса, за исключением прочих расходов, не связанных с добычей полезных ископаемых.

Как следует из представленных материалов, Межрайонная инспекция Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам по Республике Башкортостан по результатам проведенной выездной налоговой проверки ОАО «Башкирский медно-серный комбинат» – плательщика налога на добычу полезных ископаемых вынесла решение от 23 июля 2007 года о привлечении его к налоговой ответственности: ему доначислен ряд налогов, в том числе налог на добычу полезных ископаемых, а также начислены пени и штрафы в связи с нарушением требований пункта 4 статьи 340 Налогового кодекса Российской Федерации: как указал налоговый орган, при определении расчетной стоимости добытых полезных ископаемых налогоплательщиком не включен в расходы налог на добычу полезных ископаемых.

Решением Арбитражного суда Республики Башкортостан от 17 марта 2008 года, оставленным без изменения постановлением Восемнадцатого арбитражного апелляционного суда от 7 июня 2008 года и постановлением Федерального арбитражного суда Уральского округа от 26 августа 2008 года, в удовлетворении требований ОАО «Башкирский медно-серный комбинат» о признании недействительным решения налогового органа от 23 июля 2007 года отказано. При этом арбитражные суды со ссылкой на статьи 80, 264, 270, 272, 340 и 343 Налогового кодекса Российской Федерации указали на правомерность вывода налоговой инспекции о необходимости формирования расчетной стоимости добытых полезных ископаемых с учетом расходов в виде налога на добычу полезных ископаемых, исчисленного по итогам предыдущего налогового периода. Определением Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 29 октября 2008 года заявителю отказано в передаче дела в Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации для пересмотра в порядке надзора.

По мнению заявителя, норма, содержащаяся в подпункте 7 пункта 4 статьи 340 Налогового кодекса Российской Федерации, является неопределенной, что позволяет правоприменительным органам при формировании налоговой базы по налогу на добычу полезных ископаемых на основании расчетной стоимости добытых полезных ископаемых признавать необходимым учет в качестве расходов указанного налога, исчисленного по итогам предыдущего налогового периода. Заявитель полагает, что такая правоприменительная практика вступает в противоречие со статьями 38, 44, 53, пунктом 1 статьи 252, пунктом 1 статьи 264, пунктами 1 и 7 статьи 272, пунктом 2 статьи 338 и пунктом 4 статьи 340 Налогового кодекса Российской Федерации, которые не предполагают учет в составе расходов текущего налогового периода налога, исчисленного в предыдущем налоговом периоде; кроме того, подобный подход не согласуется с экономической сущностью налога на добычу полезных ископаемых и приводит к двойному налогообложению. В связи с этим заявитель просит признать оспариваемое законоположение противоречащим Конституции Российской Федерации, ее статьям 1 (часть 1), 8 (часть 1), 15 (часть 2), 19 (части 1 и 2), 35, 54 (часть 1), 55 (часть 3) и 57.

2. В соответствии с Конституцией Российской Федерации каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы (статья 57); система налогов, взимаемых в федеральный бюджет, устанавливается федеральным законом (статья 75, часть 3).

По смыслу данных конституционных положений, налоги устанавливаются законодателем в соответствии с сущностью каждого из них и не в виде простого перечня, а как элементы системы, параметры и условия функционирования которой применительно к каждому налогоплательщику во многом предопределяются объективными закономерностями их экономической деятельности. Налоговый кодекс Российской Федерации, исходя из названных конституционных положений, закрепляет в статье 3 «Основные начала законодательства о налогах и сборах» предписание,

согласно которому налоги и сборы должны иметь экономическое основание и не могут быть произвольными.

Из этого следует, что уплата того или иного налога может рассматриваться как обстоятельство, учитываемое при формировании последующих налоговых обязательств налогоплательщика.

2.1. Правовое регулирование отношений, связанных с взиманием налога на добычу полезных ископаемых, осуществляется на основании норм главы 26 «Налог на добычу полезных ископаемых» Налогового кодекса Российской Федерации. В силу пункта 1 статьи 336 данного Кодекса объектом налогообложения налогом на добычу полезных ископаемых – по общему правилу и при наличии иных юридически значимых оговорок – признаются полезные ископаемые, добытые из недр или извлеченные из отходов (потерь) добывающего производства. Стоимость добытых полезных ископаемых определяется в соответствии со статьей 340 данного Кодекса, содержащей три различных способа ее оценки – исходя из сложившихся у налогоплательщика за соответствующий налоговый период цен реализации без учета субсидий (пункт 1), исходя из сложившихся у налогоплательщика за соответствующий налоговый период цен реализации добытого полезного ископаемого (пункт 2) и исходя из расчетной стоимости добытых полезных ископаемых (пункт 3), кроме того, в данной статье указывается порядок применения каждого из этих способов.

Федеральный законодатель в отношении такого способа оценки налоговой базы по налогу на добычу полезных ископаемых, как способ, основанный на расчетной стоимости добытого полезного ископаемого, указал, что расчетная стоимость определяется налогоплательщиком самостоятельно на основании данных налогового учета с применением того порядка признания доходов и расходов, который налогоплательщик применяет для определения налоговой базы по налогу на прибыль организаций (пункт 4 статьи 340 Налогового кодекса Российской Федерации).

Конституционный Суд Российской Федерации, рассматривая вопросы обложения налогом на добычу полезных ископаемых, в Определении от 16 мая 2007 года № 418-О-П указал, что положения статьи 340 Налогового кодекса Российской Федерации являются основой механизма оценки стоимости различных видов добытых полезных ископаемых при определении налоговой базы по названному налогу и позволяют налогоплательщикам самостоятельно выбирать условия и варианты осуществления данного вида предпринимательской деятельности, а также способы реализации добытого полезного ископаемого; данные законоположения должны применяться во взаимосвязи с иными положениями налогового законодательства, прежде всего главы 26 «Налог на прибыль организаций» Налогового кодекса Российской Федерации, с учетом целей и общих принципов налогообложения, а также правовых позиций Конституционного Суда Российской Федерации о ключевом значении объекта налогообложения, изложенных в постановлениях от 28 октября 1999 года № 14-П, от 30 января 2001 года № 2-П и Определении от 12 мая 2005 года № 167-О.

Кроме того, как подчеркивал Конституционный Суд Российской Федерации, в тех случаях, когда законодатель имеет намерение вывести из-под налогообложения те или иные субъекты либо объекты налогообложения, он прямо на это указывает (Постановление от 22 июня 2009 года № 10-П, Определение от 1 ноября 2007 года № 719-О-О).

Из положений главы 26 «Налог на добычу полезных ископаемых» Налогового кодекса Российской Федерации, рассматриваемых с учетом приведенных правовых позиций Конституционного Суда Российской Федерации, следует, что при добыче полезного ископаемого возникает самостоятельный объект налогообложения, стоимость которого для целей налогообложения формируется с учетом конкретных условий; устанавливая данные условия, законодатель обозначает пределы своих намерений в отношении параметров регулирования сферы налогообложения данным налогом. В частности, в силу прямого указания закона при определении расчетной стоимости добытого полезного ископаемого не учитываются

расходы, предусмотренные статьями 266, 267 и 270 Налогового кодекса Российской Федерации (пункт 4 статьи 340 Налогового кодекса Российской Федерации), расходы же в виде сумм налога на добычу полезных ископаемых к их числу федеральным законодателем не отнесены.

2.2. Таким образом, из оспариваемого законоположения, рассматриваемого в системной взаимосвязи с иными нормами законодательства о налогах и сборах и с учетом приведенных правовых позиций Конституционного Суда Российской Федерации, следует, что основания для невключения налога на добычу полезных ископаемых в состав расчетной стоимости отсутствуют.

Оспариваемое правовое регулирование предполагает формирование расчетной стоимости полезного ископаемого с учетом всех расходов, относящихся непосредственно к недропользованию как виду экономической деятельности, включая уплаченный налог на добычу полезных ископаемых. При этом данный налог – с учетом избранного налогоплательщиком способа определения стоимости добытого полезного ископаемого – представляет собой такой же экономически необходимый расход, как и прочие расходы, в число которых включаются иные налоги (подпункт 7 пункта 4 статьи 340 Налогового кодекса Российской Федерации). Это отражает экономико-правовую природу названного налога и не влечет двойного налогообложения одного и того же объекта.

3. Конституционный Суд Российской Федерации, разрешая с учетом положений части второй статьи 36 Федерального конституционного закона «О Конституционном Суде Российской Федерации» вопрос о возможности принятия жалобы к рассмотрению, устанавливает, имеется ли в действительности неопределенность в вопросе о соответствии Конституции Российской Федерации оспариваемой нормы.

Поскольку в вопросе о соответствии Конституции Российской Федерации подпункта 7 пункта 4 статьи 340 Налогового кодекса Российской Федерации неопределенность отсутствует, данная жалоба не может быть принята Конституционным Судом Российской Федерации к рассмотрению.

Разрешение же вопроса об исключении налога на добычу полезных ископаемых из состава расходов, формирующих расчетную стоимость полезного ископаемого, как и спора о том, может ли налог на добычу полезных ископаемых включаться в такие расходы в зависимости от налогового периода, по итогам которого он исчислен или уплачен, на чем фактически настаивает заявитель, является прерогативой соответственно федерального законодателя и арбитражных судов и к компетенции Конституционного Суда Российской Федерации, как она определена в статье 125 Конституции Российской Федерации и статье 3 Федерального конституционного закона «О Конституционном Суде Российской Федерации», не относится.

Исходя из изложенного и руководствуясь пунктом 2 части первой статьи 43 и частью первой статьи 79 Федерального конституционного закона «О Конституционном Суде Российской Федерации», Конституционный Суд Российской Федерации

о п р е д е л и л:

1. Отказать в принятии к рассмотрению жалобы открытого акционерного общества «Башкирский медно-серный комбинат», поскольку она не отвечает требованиям Федерального конституционного закона «О Конституционном Суде Российской Федерации», в соответствии с которыми жалоба в Конституционный Суд Российской Федерации признается допустимой.

2. Определение Конституционного Суда Российской Федерации по данной жалобе окончательно и обжалованию не подлежит.

Председатель  
Конституционного Суда  
Российской Федерации

В.Д.Зорькин

№ 1268-О-О