

К. И. Байгозин

О СООТНОШЕНИИ ПРАВОВЫХ ПОЗИЦИЙ ВЫСШИХ СУДОВ ПО ОТДЕЛЬНЫМ ВОПРОСАМ УПЛАТЫ НАЛОГА НА ДОБЫЧУ ПОЛЕЗНЫХ ИСКОПАЕМЫХ*

В статье автор обращается к проблеме соотношения позиций Конституционного Суда РФ и Высшего Арбитражного Суда РФ при разрешении некоторых вопросов уплаты налога на добычу полезных ископаемых. Обозначены такие проблемы, как учет налога в расчетной стоимости добытого полезного ископаемого; разграничение понятия «полезное ископаемое» в недропользовании и понятия «полезное ископаемое» для целей налогообложения; изменение налоговых ставок в отношении газового конденсата.

Ключевые слова: Конституционный Суд РФ, Высший Арбитражный Суд РФ, налог на добычу полезных ископаемых.

К. I. Baygozin

ON THE BALANCE BETWEEN THE SUPREME COURTS' LEGAL POSITIONS ON THE CERTAIN ISSUES CONCERNING THE MINERAL EXTRACTION TAX PAYMENT

In the article the author discusses the problem of the balance between the positions of the Constitutional Court of the Russian Federation and the Supreme Arbitrazh Court of the Russian Federation while resolving certain issues concerning the mineral extraction tax payment. The indicated problems include the tax accounting in the estimated value of the extracted natural resource; differentiation between the notion «natural resource» in the sphere of subsurface use and the notion «natural resource» for taxation purposes, changes in tax rates on gas condensate.

Keywords: Constitutional Court of the Russian Federation, Supreme Arbitrazh Court of the Russian Federation, mineral extraction tax.

Правовые коллизии, возникающие в связи с взиманием налога на добычу полезного ископаемого (далее — НДСПИ), обусловлены сложностью регулирования данного публичного платежа. Правоприменителю надо не только обладать общими познаниями в сфере налогообложения, но и владеть языком специальных отраслевых терминов, уметь вникать в особенности технологического процесса добычи полезных ископаемых. Определенная сложность регулирования НДСПИ вызвана также перипетиями становления и развития данного платежа в налоговом законодательстве. До вступления в силу 1 января 2002 г. части второй Налогового кодекса РФ (далее — НК РФ) (главы 26 «Налог на добычу полезных ископаемых») в бюджетную систему поступали отчисления на воспроизводство минерально-сырьевой базы, уплачиваемые на основании Закона РФ «О недрах» и Федерального закона «О ставках отчислений на воспроизводство минерально-сырьевой базы». С закреплением

Байгозин Константин Игоревич — заместитель начальника Управления конституционных основ публичного права Конституционного Суда РФ, Российская Федерация, 190000, Санкт-Петербург, Сенатская площадь, д. 1; baygozin05@mail.ru; Konstantin.Baygozin@ksrf.ru

Baygozin Konstantin Igorevich — deputy head of the Department of Constitutional Framework of the Public Law of the Constitutional Court of the Russian Federation, 1, Senatskaya sq., St.Petersburg, 190000, Russian Federation; baygozin05@mail.ru; Konstantin.Baygozin@ksrf.ru

* Статья подготовлена по материалам доклада на международной научно-практической конференции «Судебная защита прав природопользователей: российский и зарубежный опыт» (9–10 октября 2013 г., СПбГУ).

природоресурсных платежей в виде налога в НК РФ возросла их фискальная функция, предполагающая обеспечение финансовой деятельности государства.

Наряду с НДС и налогом на прибыль НДС как федеральный налог относится к бюджетообразующим платежам. Так, по данным Минфина России, поступление НДС в федеральный бюджет в 2013 г. прогнозируется в сумме 2 трлн 205,510 млрд рублей (3,4 % к ВВП), а в 2014 г. уже в размере 2 трлн 424,803 млрд рублей (3,34 % к ВВП).¹ Именно планируемое во второй половине 2013 г. изменение правового регулирования НДС в части увеличения налоговых ставок и снижения экспортной пошлины получило условное название «налоговый маневр». Это наглядно подтверждает значимость данного налога для отечественной бюджетно-финансовой системы: не случайно вопросам уплаты НДС уделено повышенное внимание в положениях Основных направлений налоговой политики в Российской Федерации на 2014 г. и на плановый период 2015 и 2016 гг.

В свою очередь, весь спектр проблем налогообложения добытых полезных ископаемых проявляется в значительном массиве налоговых споров, местом разрешения которых в первую очередь выступает арбитражный суд. И если перед Высшим Арбитражным Судом РФ (далее — ВАС РФ) была поставлена задача осуществлять контроль за правильностью применения налоговых норм и за единообразием в их толковании арбитражными судами, то Конституционный Суд призван проверять норму закона на предмет ее конституционности, при этом рассмотрение налоговых законов в рамках конституционного судопроизводства имеет свою специфику.

КС РФ неоднократно обращался к вопросам уплаты НДС. В частности, это нашло свое отражение в следующих аспектах: 1) учет налога при формировании расчетной стоимости добытого полезного ископаемого; 2) разграничение понятия «полезное ископаемое» в недропользовании и понятия «полезное ископаемое» для целей налогообложения; 3) последствия изменений адвалорной налоговой ставки в отношении газового конденсата.

1. Учет сумм НДС при формировании расчетной стоимости добытого полезного ископаемого. Для плательщиков НДС длительное время оставался открытым вопрос: нужно ли включать сумму этого налога в расчетную стоимость добытого полезного ископаемого. Особенность данной ситуации заключается в том, что ВАС РФ ответил на этот вопрос отрицательно, а КС РФ — положительно. Не вдаваясь в детализацию правил определения налоговой базы по НДС, стоит отметить, что расчетная стоимость добытого полезного ископаемого исчисляется с учетом расходов налогоплательщика, произведенных им в налоговом периоде.

Президиум ВАС РФ по этому поводу указал, что расходы, произведенные налогоплательщиком, уменьшают налоговую базу по налогу на прибыль организаций, а при исчислении же НДС расходы, предусмотренные НК РФ, напротив, формируют налоговую базу названного налога (постановления от 8 декабря 2009 г. № 11715/09 и от 8 ноября 2011 г. № 5292/11).² Следовательно, по его мнению, в налоговой базе НДС не могут учитываться денежные средства, подлежащие уплате в бюджет в целях исполнения публично-правовой обязанности по этому же налогу.

¹ <http://www.bigpowernews.ru/news/document35812.phtml>

² СПС «КонсультантПлюс».

КС РФ изложил свою позицию по данному вопросу в определениях от 1 октября 2009 г. № 1268-О-О и от 1 декабря 2009 г. № 1484-О-О³ несколько иначе. Ее суть в том, что расчетная стоимость добытого полезного ископаемого должна формироваться с учетом всех расходов, относящихся непосредственно к недропользованию как виду экономической деятельности, включая уплаченный НДС.

С одной стороны, мы имеем дело с ситуацией, когда налог накладывается на налог, однако в отношении исчисления таких налогов, как НДС и акциз, мы сталкиваемся с тем же самым по прямому указанию закона. Так, в соответствии с п. 1 ст. 154 НК РФ налоговая база по НДС при реализации налогоплательщиком товаров, работ, услуг определяется как их стоимость, с учетом акцизов (для подакцизных товаров). Более того, подобный порядок был предусмотрен по ранее взимавшимся отчислениям на воспроизводство минерально-сырьевой базы. Нормативные акты того периода также предусматривали включение платежей при добыче полезных ископаемых в их себестоимость при расчете сумм платы. С этой точки зрения КС РФ поддержал исторически сложившийся порядок определения налоговой базы.

Выводы КС РФ по названной проблеме признавались спорными со стороны специалистов налогового права.⁴ Высказывалось мнение, что законодатель установил главный критерий для включения тех или иных расходов в расчетную стоимость полезного ископаемого — наличие связи с добычей данного ископаемого.⁵ При этом неуплата НДС не препятствует добыче полезного ископаемого. Включение сумм НДС в расчетную стоимость добытого полезного ископаемого приведет к тому, что указанные суммы, в свою очередь, будут вновь облагаться этим налогом, что противоречит нормам налогового законодательства.

Необходимость формирования правовых позиций высших судов по вопросу о порядке определения налоговой базы по НДС была вызвана неоднозначным нормативным регулированием данного порядка. КС РФ рассматривал требования налогоплательщиков о признании неконституционным подп. 7 п. 4 ст. 340 НК РФ с учетом сложившейся на тот момент арбитражной практики по применению оспариваемой нормы закона. Суды признавали, что суммы НДС учитываются при определении расчетной стоимости полезного ископаемого. В данных обстоятельствах не совсем ясно, почему ВАС РФ в конце 2009 г. усмотрел нарушение единообразия в толковании применения нижестоящими судами норм материального права.

Что касается вопроса о включении сумм НДС в расчетную стоимость полезного ископаемого с учетом правовых позиций высших судов, то он относится к разряду дискуссионных. Правовую позицию КС РФ следует рассматривать, принимая во внимание следующее обстоятельство. Зачастую при добыче полезного ископаемого используется ранее уже добытое полезное ископаемое, в отношении которого был уплачен НДС, т. е. не любой налог может участвовать в определении расчетной стоимости.

Самым действенным способом устранения неопределенности по данному вопросу станет внесение изменений в законодательство. Желательно четко прописать, что НДС, исчисленный с полезного ископаемого, к примеру, не должен

³ Там же.

⁴ *Заринов В. М.* Если КС РФ и ВАС РФ расходятся во мнениях // *Налоговые споры.* 2012. № 5.

⁵ *Дуюнов А. Г.* Включение в расчетную стоимость полезных ископаемых сумм НДС: позиции КС и ВАС // *Налоговед.* 2010. № 6.

учитываться при определении его расчетной стоимости. Пока же можно напомнить об универсальном правовом принципе «сомнение — против фиска», согласно которому все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика.

2. Разграничение понятия «полезное ископаемое» в недропользовании и понятия «полезное ископаемое» для целей налогообложения. Как известно, объектом налогообложения НДС являются полезные ископаемые. Однако в недропользовании и для целей налогообложения в понятие полезного ископаемого вкладывается различное содержание. Данная проблема актуализировалась и вышла на новый уровень применительно к следующей ситуации. Организация осуществляла добычу двух полезных ископаемых — нефти и газового конденсата, которые отдельно учитывались на государственном балансе запасов полезных ископаемых. Впоследствии их промысловая подготовка осуществлялась совместно. В результате возник только один товарный продукт — нефть. Вопрос в том, как исчислять НДС: отдельно по добытому газовому конденсату и нефти либо налоговая база формируется в отношении одного товарного продукта — нефти. Немаловажно заметить, что нефть стоит дороже газового конденсата, а следовательно, платить налог со всего объема полученной нефти для налогоплательщика более обременительно, нежели исчислять его отдельно по газовому конденсату и нефти.

Президиум ВАС РФ в Постановлении от 20 сентября 2011 г. № 18530/10⁶ исходил из того, что промысловой подготовки газового конденсата как отдельного вида полезного ископаемого налогоплательщик не производил, а значит, объектом налогообложения признается только нефть. Сделан вывод о том, что организация неправомерно исключила из состава добытой нефти газовый конденсат, отдельно исчислив по нему НДС.

Обращаясь в КС РФ с жалобой на ст. 337 «Добытое полезное ископаемое» НК РФ, организация усматривала нарушение своих конституционных прав в том, что оспариваемая норма признает объектом обложения по НДС лишь такой газовый конденсат, который является товарной продукцией либо направлен для получения продуктов переработки. По сути, налогоплательщик полагал, что объектом НДС выступает то полезное ископаемое, которое учитывается на государственном балансе. В данном случае налогоплательщик поставил вопрос об экономическом основании НДС в определенной части его регулирования, а также нечеткости налоговых норм, осложненный спецификой терминов технологического процесса добычи нефти и газа.

Проанализировав оспариваемую налоговую норму и установив отсутствие в ней неопределенности, КС РФ в Определении от 25 февраля 2013 г. № 189-О⁷ указал следующее. Правовое содержание понятия полезного ископаемого может определяться законодателем неодинаково в зависимости от специфики правового регулирования отношений, связанных с использованием природных ресурсов, содержащихся в недрах. В ст. 337 НК РФ термин «полезное ископаемое» используется для целей налогообложения в специальном значении — как полезное ископаемое, соответствующее определенному стандарту качества. Из этого следует, что возникновение объекта обложения НДС связывается не с моментом добычи собственно минерального сырья, а с моментом завершения всех технологических операций по

⁶ СПС «КонсультантПлюс».

⁷ Там же.

извлечению из него полезного ископаемого и доведению его качества до определенного стандарта. Тем самым КС РФ попытался снять возникшую у заявителя неясность в понимании оспариваемой нормы закона. При этом в своем решении КС РФ также ссылался и на разъяснения Президиума ВАС РФ по этому вопросу.

Оценивая выводы КС РФ, необходимо понимать, что для целей регулирования недропользования под полезным ископаемым действительно понимается продукт, который учтен на государственном балансе полезных ископаемых. Однако для целей налогообложения такой продукт может не признаваться полезным ископаемым. Таковым для целей исчисления НДС признается только товарная продукция, т. е. продукт, обладающий качеством, что подтверждается наличием какого-либо стандарта либо технического условия на соответствующую продукцию. Таким образом, квалифицирующим признаком полезного ископаемого для целей налогообложения является его соответствие определенному стандарту по качеству.

С проблемой того, что действующее законодательство не обеспечивает совместности понятия «полезное ископаемое» в недропользовании и понятия «полезное ископаемое» в налогообложении, столкнулись не только высшие суды, эти вопросы становились также предметом и научных исследований. Так, в своей научной работе Ю. Н. Нестерчук, изучая проблемы правового режима нефти как объекта экономического оборота, отметила,⁸ что правовые последствия добычи полезных ископаемых, прежде всего налоговые, должны возникать в отношении тех же объектов, которые учтены на государственном балансе. Иначе получается, что в одно и то же понятие («полезное ископаемое») вкладываются различные значения.

По мнению названного специалиста, возможна ситуация, когда недропользователь получает право на добычу одного полезного ископаемого, а расчет НДС осуществляется в отношении другого. Можно согласиться с Ю. Н. Нестерчук в том, что для квалификации объекта как полезного ископаемого во всех отношениях, возникающих по его поводу, целесообразно использовать признак учета на государственном балансе. Возможно, только так будет обеспечено единство правового регулирования отношений относительно соответствующего полезного ископаемого.

В целом же решение вопроса корректировки понятий, используемых в разных отраслях права, остается за федеральным законодателем. Полагаем, что применительно к вопросам исчисления НДС НК РФ достаточно определенно регулирует понятие объекта налогообложения, при этом налоговые последствия возникают не как прямое следствие отношений недропользования, а в результате получения товарного продукта при осуществлении недропользования.

3. Последствия изменений адвалорной налоговой ставки в отношении газового конденсата. Одним из элементов налогообложения является налоговая ставка. Применительно к НДС ставки различаются в зависимости от вида полезного ископаемого и могут быть адвалорными (процентными), т. е. применяемыми к стоимости добытого полезного ископаемого, или специфическими (твердыми) — к его количеству. Как неоднократно указывал КС РФ в своих решениях, определение экономической целесообразности введения того или иного налога, установление и изменение

⁸ Нестерчук Ю. Н. Правовой режим нефти как объекта экономического оборота. Дис. ... к. ю. н. М., 2012.

состава налогоплательщиков и существенных элементов налогового обязательства относятся к полномочиям законодателя.

Изменение правил налогообложения зачастую касается налоговых ставок, поскольку именно они являются прямым регулятором объема денежных средств, поступающих в бюджет в виде налогов. Так, Федеральным законом от 28 ноября 2011 г. № 338-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации»⁹ была изменена налоговая ставка по НДС в отношении газового конденсата: до 1 января 2012 г. при добыче газового конденсата применялась адвалорная ставка 17,5 %, а с 2012 г. — твердая ставка в рублях за тонну. В то же время не были внесены какие-либо изменения в ст. 338 и 343 НК РФ, определяющие налоговую базу, порядок исчисления и уплаты НДС. Этими нормами налоговая база определялась как стоимость добытых полезных ископаемых, а сумма налога должна была исчисляться как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы.

Возникла рассогласованность, поскольку одни нормативные положения предписывали исчислять НДС как произведение налоговой ставки и количества добытого полезного ископаемого в натуральном выражении, а другие — определяли его как соответствующую налоговой ставке процентную долю налоговой базы стоимости добытого полезного ископаемого. Впоследствии Федеральным законом от 29 ноября 2012 г. № 204-ФЗ «О внесении изменений в главу 26 части второй Налогового кодекса Российской Федерации»¹⁰ данная ситуация была скорректирована, при этом новым положениям придали обратную силу. В результате этого обновленная редакция ст. 338 и 343 НК РФ была распространена на правоотношения, возникшие с 1 января 2012 г.

Изменение правового регулирования по НДС создало предпосылки для обращения Арбитражного Суда г. Москвы в КС РФ с запросом о проверке названных законоположений. Заявитель считал, что в результате изменений положений НК РФ образовалась такая конструкция налога, при которой не представлялось возможным осуществить его расчет. КС РФ, руководствуясь общей презумпцией конституционности оспариваемых норм закона, с учетом общетеоретических подходов о делении норм на общие и специальные, установил, что обжалуемое правовое регулирование не может рассматриваться как нарушающее конституционные права налогоплательщиков в указанном в запросе суда аспекте (Определение от 16 июля 2013 г. № 1173-О). По его мнению, отсутствие согласованности между налоговыми нормами не препятствовало правильному уяснению содержания налоговой обязанности, поскольку законодатель, по сути, установил в отношении газового конденсата специальную норму, изменяющую общий порядок определения налоговой базы и исчисления суммы налога. Интересно, что еще раньше арбитражные суды также не расценивали возникшую нормативную рассогласованность как неустранимую (к примеру, решение Арбитражного Суда г. Москвы от 17 января 2013 г. по делу № А40-129329/2012).

Подводя итог, следует отметить, что иногда допускаемая законодателем неточность юридико-технического характера хотя порой и затрудняет уяснение действительного смысла нормы закона, однако далеко не всегда дает основания для вывода

⁹ СПС «КонсультантПлюс».

¹⁰ Там же.

о ее неопределенности. Возникающие неясности, выявляемые в процессе применения налоговых норм в конкретных правовых ситуациях, как правило, устраняются путем толкования этих норм правоприменительными органами, в том числе судами. Тем самым выявляется действительный смысл оспариваемой нормы, иногда это происходит с указанием на допущенное правоприменительной практикой искажение смысла нормы.

Таким образом, совместные усилия судов должны быть направлены на устранение неопределенности, в том числе и в сложных вопросах налогообложения, с тем чтобы налогоплательщики могли точно знать, когда и в каком именно объеме ими должна быть исполнена конституционная обязанность по уплате законно установленных налогов. В этом случае можно надеяться, что задуманные государством реформы под условным названием «налоговый маневр» достигнут своей цели без ущерба для прав налогоплательщиков.

Статья поступила в редакцию 24 марта 2014 г.