

Налогообложение добычи вскрышных пород



Кирилл Петров — партнер ЮК «Шаповалов Петров»



Надежда Воробьева — юрист ЮК «Шаповалов Петров»

Специальные виды добычных работ

Налог на добычу полезных ископаемых взимается с добычи полезных ископаемых. Термин «полезное ископаемое» законодатель постарался определить, записав в п. 1 ст. 337 Налогового кодекса РФ (далее — НК РФ) сложное определение. Но этого ему оказалось мало и в п. 3 ст. 337 НК РФ законодатель привел дополнительное определение добытого полезного ископаемого:

«Полезным ископаемым также признается продукция, являющаяся результатом разработки месторождения, получаемая из минерального сырья с применением перерабатывающих технологий, являющихся специальными видами добычных работ (в частности, подземная газификация и выщелачивание, дражная и гидравлическая разработка россыпных месторождений, скважинная гидродобыча), а также перерабатывающих технологий, отнесенных в соответствии с лицензией на пользование недрами к специальным видам добычных работ (в частности, добыча полезных ископаемых из пород вскрыши или хвостов обогащения, сбор нефти с нефтеразливов при помощи специальных установок)».

В процитированной норме четко выделяются две группы полезных ископаемых, признаваемых объектом налогообложения:

- *ископаемые, получаемые из минерального сырья с применением перерабатывающих технологий, являющихся специальными видами добычных работ;*

- *ископаемые, получаемые из минерального сырья с применением перерабатывающих технологий, отнесенных в соответствии с лицензией на пользование недрами к специальным видам добычных работ.*

В описании обеих групп фигурируют некие специальные виды добычных работ. Когда этот термин видит специалист по налогам, то он полагает, что законодатель использовал какой-то специфический термин из горного дела, который любой горняк с легкостью разъяснит, если его попросить.

Однако если попробовать обратиться в Минприроды России с запросом о разъяснении этого термина, то вам ответят, что такой термин законодательно не определен и содержится исключительно в п. 3 ст. 337 НК РФ.

То есть выходит, что законодатель создал термин, содержание которого не известно ни в налоговом законодательстве, где он используется, ни в горном, к которому он, казалось бы, тяготеет.

Конечно, такое положение осложняет жизнь налогоплательщикам, но выход есть. В самом п. 3 ст. 337 НК РФ мы видим примеры специальных видов добычных работ. Список примеров открыт, на что указывает словосочетание «в частности». Анализ этих примеров дает возможность смоделировать собственное определение специальных видов добычных работ.

Например, подземная газификация и выщелачивание, дражная разработка россыпных месторождений, скважин-

ная гидродобыча — все это примеры геотехнологий. Примеры из второй группы объединяет то, что они говорят о добыче из отходов и потерь, а не из недр. Соответственно развить ряды примеров можно было бы именно в этих направлениях — добыча с помощью геотехнологий и добыча из отходов и потерь.

Но если с геотехнологиями все в принципе, понятно — они являются специальными видами добычных работ по самой своей сути (а значит, всегда), то для случаев добычи из отходов и потерь законодатель пишет, что используемые для такой добычи технологии признаются специальными видами добычных работ не всегда, а если к таковым их отнесла лицензия на пользование недрами.

Однако исследование большого числа лицензий показало, что не существует лицензий, в которых бы использовались слова «специальные виды добычных работ». Это обстоятельство заставило нас обратить внимание на формулировку п. 3 ст. 337 НК РФ — «перерабатывающих технологий, отнесенных в соответствии с лицензией на пользование недрами к специальным видам добычных работ».

Законодатель не говорит, что лицензия называет конкретные технологии специальными видами добычных работ. Это обстоятельство натолкнуло нас на иное прочтение этой нормы — добыча из отходов и потерь становится специальным видом добычных работ, если лицензия разрешает такую добычу. Такое прочтение делают обсуждаемую норму работающей. ▶



SHAROVALOV
PETROV



*продается только недропользователям
оглавление доступно на www.sharplaw.ru*

цена 25 000 рублей

заказ по vk@sharplaw.ru

ПРАВОВЫЕ ВОПРОСЫ

Добыча из пород вскрыши

И в свете этого нельзя не остановиться на первом же примере специальных видов добычных работ, относящихся ко второй группе — добыча полезных ископаемых из пород вскрыши. Ведь это очень распространенная ситуация — редкое горнодобывающее предприятие не использует вскрышу как строительное сырье.

Будет ли любое использование вскрыши признаваться добычей полезного ископаемого? И если будет, то во всякой ли ситуации?

Как мы уже отметили, норма п. 3 ст. 337 НК РФ применяется лишь при условии, что лицензия указывает на наличие у недропользователя права на добычу из вскрыши. Однако вскрыша, признаваемая отходом горного производства, может использоваться пользователем недр и без прямого указания в лицензии в силу нормы подп. 4 п. 1 ст. 22 Закона РФ от 21.02.1992 № 2395-1 «О недрах». И очень часто в лицензиях не содержится указания на право использования вскрыши. Такой случай, полагаем, нельзя признать отнесением добычи из вскрыши к специальным видам добычных работ в соответствии с лицензией.

Вообще в лицензии на право добывать ископаемые из вскрыши прямо указывается, если вскрыша учтена Государственным балансом запасов полезных ископаемых. Если в лицензии не будет такого права, то пользователь недр не сможет использовать вскрышу, учтенную госбалансом. Мы не говорим, что он не сможет её извлекать из карьера, так как технически невозможно добыть в карьере полезное ископаемое, не тронув покрывающую его вскрышу. Но в отсутствие права на добычу пользователь недр будет обязан складировать ее и хранить, но не использовать и не реализовывать. При этом что важно, она будет оставаться собственностью государства и учитываться на госбалансе, но не как запасы в недрах, а как запасы на спецскладе.

Между тем некоторые налогоплательщики столкнулись на практике с требованиями налоговых органов заплатить НДС с заскладированной вскрыши, учтенной госбалансом (и это могут быть значимые для налогоплательщиков суммы). По мнению налоговых органов, указание в проекте на операцию по складированию вскрыши они трактуют как окончание добычного цикла, что согласно п. 7 ст. 337 НК РФ является моментом налогообложения полезного ископаемого.

Налоговые органы ошибаются, когда рассматривают складирование вскрыши как добычный процесс —

добычи без лицензии быть не может. Требование обложить НДС государственное имущество (коим является не списанная с баланса вскрыша) не отвечает и экономическому смыслу этого налога: налогоплательщику предлагается заплатить за чужое имущество, от которого он даже в теории не может получить никаких благ.

Кроме того, говоря в п. 3 ст. 337 НК РФ о добыче полезных ископаемых из вскрыши, законодатель не подразумевает, что из вскрыши добывается сама вскрыша — добывается нечто, содержащееся во вскрыше. Чаще всего речь идет о добыче щебня. Но в отношении щебня сложилась судебная практика, что он не может являться ископаемым, облагаемым НДС. Эта судебная практика в массе своей правильная, но она говорит о другой ситуации — производстве щебня из вскрышных пород, которые не учтены госбалансом.

Дело в том, что п. 1 постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 18.12.2007 № 64 назвал измельчение недобычной операцией. На этом основании суды и стали приходить к выводу, что дробление также не может быть добычной операцией, а значит, и щебень не может быть добытым полезным ископаемым, так как не был получен в результате добычи.

Но п. 3 ст. 337 НК РФ тем и примечателен, что он разрешает относить к добычным операциям и перерабатывающие операции (то же дробление), но в определенных ситуациях. Поэтому если вскрыша стоит на балансе и лицензия предусматривает получение из неё щебня, то щебень и будет полезным ископаемым, облагаемым НДС.

Когда вскрыши добывается много, а перерабатывается лишь её часть, то обложению будет подлежать лишь часть, переработанная в щебень. Налоговая база будет равна стоимости произведенного щебня.

Если щебень будет продаваться, то стоимость произведенного щебня будет определена как произведение количества щебня на цену реализации единицы массы щебня. Если же щебень используется для собственных нужд и совсем не реализуется, то его стоимость будет определена по правилам п. 4 ст. 340 НК РФ. При этом учитывать в стоимости щебня должны те затраты, которые связаны с его добычей начиная с момента забора вскрыши из отвала. Операции, которые происходят в карьере, не относятся к добыче щебня, а являются операциями по добыче основного полезного ископаемого.

Если налоговая база и для основного полезного ископаемого, и для щебня определяются по правилам п. 4 ст. 340 НК РФ, то затраты на добычу каждого из полезных ископаемых суммируются, а потом полученная сумма распределяется между этими ископаемыми пропорционально их количествам, добытым в налоговом периоде.

Выше мы рассмотрели случаи, когда вскрыша учтена госбалансом. Однако таких случаев намного меньше, чем ситуаций, когда вскрыша госбалансом не учтена. Если в этих ситуациях вскрыша полностью уходит в отходы, то платить НДС с неё не придется. Но что делать, если налогоплательщик использует её или реализует?

Существует различная судебная практика по данному вопросу. Мы поддерживаем ту точку зрения, что платить с использованной вскрыши следует, если она соответствует какому-либо виду ископаемых из п. 2 ст. 337 НК РФ.

Наш подход основан на том, что вскрыша, не учтенная госбалансом, становится отходом производства, если она не находит применения в производстве (п. 3.11 ГОСТ 30772-2001 «Межгосударственный стандарт. Ресурсосбережение. Обращение с отходами. Термины и определения»). С отходов производства платить НДС не требуется, так как п. 1 ст. 337 НК РФ признает ДПИ только продукцию (отход не может быть продукцией). А вот использованная вскрыша отходом не является, поэтому она подлежит налогообложению.

Чаще всего вскрыша соответствует тому или иному общераспространенному полезному ископаемому, а они подпадают под действие подп. 10 п. 2 ст. 337 НК РФ как другие неметаллические ископаемые, используемые в строительной индустрии. Налоговая ставка для таких ископаемых установлена подп. 4 п. 2 ст. 342 НК РФ в размере 5,5 %.

Причем объектом налогообложения будет именно вскрыша, а не щебень, так как п. 3 ст. 337 НК РФ в данном случае неприменим, а п. 1 ст. 337 НК РФ в его толковании Пленумом Высшего Арбитражного Суда РФ не позволяет признать щебень полезным ископаемым по указанному выше причинам.

Несмотря на это различие, налоговая база по вскрыше считается по тем же принципам, что были описаны выше для щебня. Если вскрыша реализуется, то стоимость определяется исходя из цены реализации, иначе — по правилам п. 4 ст. 340 НК РФ. ♦