

КАК РАБОТАЕТ ЛЬГОТА, РАЗРЕШАЮЩАЯ БЕСПЛАТНО ДОБЫВАТЬ ПОЛЕЗНЫЕ ИСКОПАЕМЫЕ ИЗ СПИСАННЫХ ЗАПАСОВ

© ООО Юридическая компания «Шапвалов Петров», 2020

О ЧЕМ ЭТА ПРЕЗЕНТАЦИЯ

- Согласно подп. 4 п. 1 ст. 342 НК РФ налогообложение НДС производится по налоговой ставке 0 при добыче полезных ископаемых при разработке ранее списанных запасов полезных ископаемых.
- На практике этой льготой* недропользователи почти не пользуются, так как не понимают, как можно это сделать.
- Эта брошюра посвящена двум вопросам:
 - для каких случаев предусмотрена эта льгота
 - надо ли ставить списанные запасы заново на госбаланс.

* В названии этой брошюры и на всем ее протяжении ставка 0 называется нами льготой. Признаемся, что это было ради удобства, но ответ на вопрос, насколько это соответствует юридическому термину «налоговая льгота» из ст. 56 НК РФ, заслуживает отдельной презентации.

- Запасы полезных ископаемых (за небольшими исключениями), которые разрешено добывать, должны пройти госэкспертизу. В свою очередь заключение госэкспертизы является основанием для их постановки на государственный баланс запасов полезных ископаемых (ст. 29 Закона о недрах).
- Выражение «ранее списанные запасы», по нашему мнению, означает запасы, которые какое-то время числились на госбалансе, но были с него списаны. То есть физически эти запасы существуют, а юридически они утратили режим «запасов полезных ископаемых».
- Такие списания в современной России допускаются в двух ситуациях. Для СССР, скорее всего, «ранее списанные запасы» также возникали в этих же двух ситуациях, но это неточно.

КОГДА ВОЗНИКАЮТ РАНЕЕ СПИСАННЫЕ ЗАПАСЫ

- **Первая ситуация** – самая распространенная: списание по причине потерь полезных ископаемых при их добыче.
- Такое списание происходит на основании данных ежегодной государственной отчетности недропользователей.
- **Вторая ситуация** – списание из-за утраты запасами промышленного значения в связи с ухудшением горнотехнических, экономических, экологических и иных параметров, принятых ранее при их подсчете.
- Такое списание происходит только на основании заключений госэкспертизы.

НУЖНО ЛИ ЗАНОВО ПОСТАВИТЬ ЗАПАСЫ

- Осуществление добычи полезных ископаемых возможно только после проведения госэкспертизы запасов полезных ископаемых и постановки их на госбаланс. Это правило однозначно придется применять к запасам, списанным из-за утраты промзначения.
- Но самое сложное не в том, чтобы поставить запасы, а чтобы надежно идентифицировать ранее списанные запасы при их добыче. Например, в деле № А57-15590/2010 был рассмотрен случай, когда такая идентификация была проведена довольно оригинально: добычей из списанных запасов признали нефть, добытую через скважины, пробуренные еще до списания запасов и позднее восстановленные.
- В случае добычи потерь ответ на вопрос, нужно ли заново поставить такие запасы на баланс, может быть разным.

ГДЕ НАХОДЯТСЯ ПОТЕРИ

- Потери при добыче могут оставаться в недрах (например, в междукамерных целиках при подземной добыче или в межшаговых и межходовых целиках при дражной добыче). О них поговорим в отдельном слайде.
- Но еще больше потерь теряется на контактах пустой породы и полезного ископаемого. Такие потери оказываются в отвале пустых пород.
- И как раз для этого случая в подп. 5 п. 1 ст. 342 НК РФ предусмотрена специальная льгота: ставка 0 для ископаемых, добываемых из вскрышных и вмещающих (разубоживающих) пород.
- А еще есть подп. 4 п. 2 ст. 336 НК РФ, который не признает объектом НДС полезные ископаемые, извлеченные из собственных отвалов или отходов (потерь) горнодобывающего производства.

СООТНОШЕНИЕ ТРЁХ «ЛЪГОТ»

НОРМА НК РФ	ИСТОЧНИК ДПИ	УСЛОВИЯ ПРИМЕНЕНИЯ «ЛЪГОТЫ»
Подп. 4 п. 2 ст. 336	собственные отвалы или отходы (потери) горнодобывающего и связанных с ним перерабатывающих производств	при добыче таких ДПИ из недр они подлежали налогообложению в общеустановленном порядке
Подп. 5 п. 1 ст. 342	вскрышные и вмещающие (разубоживающие) породы, отходы горнодобывающего и связанных с ним перерабатывающих производств	в пределах нормативов содержания полезных ископаемых в указанных породах и отходах
Подп. 4 п. 1 ст. 342	ранее списанные запасы полезных ископаемых	ухудшение качества не должно быть результатом выборочной отработки месторождения

ПОСТАНОВКА ПОТЕРЬ ИЗ ОТХОДОВ НА ГОСБАЛАНС

- Из таблицы видно, что подп. 4 п. 2 ст. 336 НК РФ и подп. 5 п. 1 ст. 342 НК РФ работают с одними и теми же источниками ДПИ.
- Термин «вскрышные и вмещающие породы» следует отождествлять с термином «отвалы горнодобывающего производства». Различие можно было бы усмотреть в том, что вскрышные и вмещающие породы являются таковыми и до их помещения в отвал. Но в данном случае речь идет все-таки только об отвалах, так как технически применить нормы к иному варианту не получится.
- Различие между подп. 4 п. 2 ст. 336 НК РФ и подп. 5 п. 1 ст. 342 НК РФ есть только в слове «собственные» (в значении «собственного производства» – подробнее об этом см. в отдельном выпуске «Библиотеки налоговых сложностей»).

ЧТО ЗНАЧИТ ТЕРМИН «ЗАПАСЫ»

- Таким образом, все случаи потерь ДПИ, которые вывозятся в отвал, покрываются нормами подп. 4 п. 2 ст. 336 НК РФ (если отвалы собственные) и подп. 5 п. 1 ст. 342 НК РФ (если отвалы являются техногенным месторождением, образованным другим лицом). Может показаться, что норме подп. 4 п. 1 ст. 342 НК РФ здесь не остается места.
- Так и есть, но по другой причине: она попросту не регулирует эти случаи. Запасы, о списании которых говорит подп. 4 п. 1 ст. 342 НК РФ, должны физически остаться на месте, так как иначе следовало бы говорить о добыче из отвалов, а не добыче из запасов.
- Следовательно, подп. 4 п. 1 ст. 342 НК РФ говорит только про те потери, которые остаются в недрах (+ про запасы, списанные на основании заключений госэкспертизы).

ПОТЕРИ, ОСТАЮЩИЕСЯ В НЕДРАХ

- В судебной практике можно встретить дела про потери в междокамерных целиках, запасы в которых были изначально списаны как потери. При чем такие потери в момент списания не облагаются НДС в силу позиции, сформулированной в Постановлении Президиума ВАС РФ от 30.10.2012 № 6909/12.
- Примеры из судебной практики показывают, что при дальнейшей добыче из этих целиков их запасы не требуется ставить заново на Госбаланс, но нужно согласовать их добычу с Ростехнадзором (вопросы безопасности стоят превыше всего).
- Такое сочетание двух льгот не всегда применяется на практике, а значит недропользователям следует проверить, не образовалась ли у них переплата по НДС из-за неприменения этих льгот.

- Существует дискуссия об абсолютности запрета добывать ДПИ, не учтенных госбалансом (помимо тех исключений, которые прямо прописаны в Законе о недрах). Например, инструкция по заполнению формы 5-гр говорит, что такое возможно, если запасы возникли в результате эксплоразведки (инструкция называет это изменением или приростом запасов).
- И случай с целиками из предыдущего слайда говорит, что такое возможно. Но чем этот случай отличается от добычи запасов, списанных из-за утраты запасами промышленного значения?
- Чисто эмпирически можно вывести, что добывать из списанных запасов, не ставя заново на баланс, может лишь лицо, которое их списало, и лишь в периоде действия той лицензии, по которой изначально списанные запасы разрешалось добыть.

