

Налогообложение горных выработок

презентация Сергея Шаповалова

26 апреля 2021

© ООО «Юридическая компания «Шаповалов Петров», 2015-2021

БЕСПЛАТНЫЕ УСЛУГИ ЮРФИРМЫ «ШАПОВАЛОВ ПЕТРОВ»

В нашей компании действует несколько программ бесплатной юридической помощи для недропользователей (больше информации на нашем сайте – sharplaw.ru):

- Бесплатный анализ требований (**подробнее – см. слайд 27**)
- Бесплатные устные консультации
- Бесплатные консультации по налогообложению щебня
- Бесплатная диагностика права на некоторые налоговые льготы, в том числе:
 - Ставка 0 по нормативным потерям
 - Льготы для участников РИП
 - Ставка 0 для добычи из потерь или списанных запасов
 - Ставка 0 для добычи из разубоживающих пород.

КВАЛИФИКАЦИЯ ВЫРАБОТОК В КАЧЕСТВЕ ОС

Как определить, когда выработка ОС, а когда нет, если все они являются полостью в недрах, образованной одними и теми же действиями?

Ответ на этот вопрос содержится в **НК РФ** – не ГК, не ГРК и никаких других нормативных актах.

Согласно п. 1 ст. 257 НК РФ под основными средствами в целях настоящей главы понимается часть **имущества** ... первоначальной стоимостью более 100 000 рублей.

Согласно п. 2 ст. 38 НК РФ под имуществом в НК РФ понимаются виды объектов гражданских прав (за исключением имущественных прав), относящихся к имуществу в соответствии с ГК РФ, в частности, вещи.

ПОЧЕМУ ВЫРАБОТКА – ЭТО НЕ УЛУЧШЕНИЕ НЕДР?

ЧТО ЯВЛЯЕТСЯ УЛУЧШЕНИЕМ	ЧТО НЕ ЯВЛЯЕТСЯ УЛУЧШЕНИЕМ
<ul style="list-style-type: none">▪ Замощение земельного участка▪ Мелиорация, состоящая из канав и труб	<ul style="list-style-type: none">▪ Горная выработка
ОБОСНОВАНИЕ	
Улучшается способность участка служить определенной функции – служить парковкой, давать плоды.	Функция недр – вместилище полезных ископаемых, способность служить этой функции не улучшается в результате проходки выработок.

ПОЧЕМУ ВЫРАБОТКА – ЭТО ВЕЩЬ?

Аналогия с автодорогами – они также являются вещью. Но почему автодорога – это вещь, а простое замощение – это улучшение вещи?

Автодорога	Замощение
Инженерное сооружение, имеет целью обеспечить автомобильное движение, которое с точки зрения безопасности сам по себе земельный участок обеспечить не может	Улучшает полезное свойство участка служить поверхностью за счет того, что она становится чистой, ровной и твердой, но не обладает самостоятельными полезными свойствами

Нахождение дороги в недрах не делает ее частью недр, так как связь с землей – это обыкновенное свойство недвижимости

КЛАССИФИКАЦИЯ ВЕЩЕЙ

Вещи бывают неделимыми (ст. 133 ГК РФ), сложными (ст. 134 ГК РФ), главными и принадлежностями (ст. 135 ГК РФ).

НЕДЕЛИМЫЕ ВЕЩИ	СЛОЖНЫЕ ВЕЩИ	ГЛАВНАЯ ВЕЩЬ И ПРИНАДЛЕЖНОСТЬ
Невозможно разделить без повреждения или изменения назначения. Составные части не являются вещами.	Состоят из отдельных вещей, но по умолчанию они в обороте выступают как комплекс	Две отдельные вещи, но по умолчанию они в обороте выступают как комплекс
Автомобиль	Чайный сервиз	Скрипка и смычок

ВЫРАБОТКА – ПРИНАДЛЕЖНОСТЬ НЕДР

- Горные выработки не имеют ценности сами по себе – это необходимые объекты для цели пользования ресурсами недр.
- Таким ситуациям посвящена ст. 135 ГК РФ: она позволяет участок недр признавать главной вещью, а выработки, предназначенные для его использования – принадлежностью недр

КВАЛИФИКАЦИЯ ГОРНЫХ ВЫРАБОТОК ПО НК РФ

- Тот факт, что выработки практически всегда служат больше года и имеют стоимость более 100 000 руб., наводит на мысль, что они всегда будут амортизируемым имуществом согласно **ст. 256 НК РФ**
- Но есть **подп. 4 п. 7 ст. 254 НК РФ**, позволяющий списать расходы на создание выработок в ходе ГПР как материальные расходы. Это пример юридической фикции, от которой можно отказаться на основании п. 4 ст. 252 НК РФ, и тогда такие расходы будет подпадать под ст. 256 НК РФ.
- Выработки, которые всегда относятся к ОС, называются выработками, **образованными при ГКР**. Но это не термин НК РФ.

РАЗГРАНИЧЕНИЕ ГПР И ГКР

Понятие ГКР можно найти в Методических положениях по планированию, формированию и учету затрат на производство и реализацию продукции (работ, услуг) предприятий металлургического комплекса от 03.12.2001.

Как показывает судебная практика, эти определения не очень удобны для неспециалистов.

В практическом плане разграничить ГКР от ГПР проще всего по **проекту строительства или техническому проекту разработки месторождения**: к ГКР относятся только те работы, которые предусмотрены данной документацией в разделе «Горно-капитальные работы»

ГОРНЫЕ ВЫРАБОТКИ, СОЗДАННЫЕ В ПРОЦЕССЕ ОПР

Ст. 261 НК РФ посвящена этапам поиска, оценки, разведки месторождения, в рамках которых могут быть созданы выработки.

Если выработки были сделаны на этих этапах, то вопрос их квалификации решается в соответствии с **п. 4 ст. 325 НК РФ** – они будут ОС в том случае, если по решению налогоплательщика они могут стать **постоянно эксплуатируемыми**.

ДЕЛО «НОВО-ШИРОКИНСКОГО РУДНИКА»

Позиция налогоплательщика: горные выработки не соответствуют понятию ОС, т.к. представляют собой полость в горной породе и не могут быть классифицированы как средства труда

Позиция суда: Горные выработки – это ОС, так как они соответствуют всем критериям НК РФ по стоимости и сроку использования

Дело № А78-6493/2013

ВЫВОД: ГОРНЫЕ ВЫРАБОТКИ – ЭТО ОС

ДЕЛО «ППГХО» (№ А78-3062/2018)

Суд: Горные выработки, «расположенные в недрах, нельзя признать объектом недвижимости, данные объекты представляют собой улучшения полезных свойств участков недр в целях ведения добычи полезных ископаемых и не имеют самостоятельного функционального назначения.

Названные объекты <...> представляют собой неотъемлемые части участков недр, в которых они расположены, созданы исключительно в целях возможности освоения месторождений полезных ископаемых на <...> участках недр, являющихся недвижимым имуществом <...>

ВЫВОД: ГОРНЫЕ ВЫРАБОТКИ – ЭТО УЛУЧШЕНИЕ НЕДР

ДЕЛО «БАЙКАЛРУД» (А78-1974/2020)

Спорные объекты: ствол «вспомогательный» предназначен для спуска - подъёма людей в вагонетках. По нему также предусматривается подача свежей струи воздуха.

Решающим фактором для постановки объекта на учет в качестве ОС является начало его фактической эксплуатации в тех целях, для которых он был создан.

Постепенная достройка таких объектов и факт ввода в эксплуатацию не всех составных частей не являются препятствием для постановки на учет, если эксплуатация объекта осуществляется без них. Такие работы по достройке учитываются как модернизация.

КОСВЕННЫЙ ВЫВОД: ГОРНЫЕ ВЫРАБОТКИ – ЭТО ОС

ДЕЛО «РАСПАДСКОЙ» (А27-10605/2011)

Переквалификация расходов на созданные в процессе геологоразведочных работ конвейерные, транспортные, вентиляционные, путевые уклоны и сбойки между ними из расходов на ОПР, учитываемых согласно п. 2 ст. 261 НК РФ, в расходы на создание ОС согласно п. 4 ст. 325 НК РФ.

**ВЫВОД: РАЗВЕДОЧНЫЕ ГОРНЫЕ ВЫРАБОТКИ
МОГУТ БЫТЬ ОС**

ДЕЛО ШАХТЫ «АНТОНОВСКАЯ» (А27-9312/2011)

ГПР делятся на капитальные и эксплуатационные (п. 2.10). Подпунктом 2.10.7 Методических положений установлено, что при отнесении объектов к ГКР следует в первую очередь руководствоваться проектным сроком эксплуатации этих объектов. Работы по вскрытию и подготовке к добыче отдельных участков месторождения со сроками службы существенно меньшими, чем срок отработки всего месторождения, относятся к категории ГПР эксплуатационного характера...

К капитальным горным выработкам относятся выработки, предназначенные для обслуживания всей шахты, горизонта или блока шахты в целом.

**ОШИБОЧНЫЙ ВЫВОД: КАПИТАЛЬНЫЕ ВЫРАБОТКИ
МОГУТ БЫТЬ не ОС**

ДЕЛО «ЮЖКУЗБАССУГЛЯ» (А27-24774/2019)

Налоговые органы посчитали, что продолжение выработки, созданной в рамках ГКР, тоже должна считаться таковой.

Суд руководствовался не сравнением выработок между собой, а содержанием проектной документации. Но для чтения документации нужны эксперты.

**ВЫВОД: КВАЛИФИКАЦИЯ ВЫРАБОТОК
ЗАВИСИТ ОТ СОДЕРЖАНИЯ ПРОЕКТА**

ВЫВОДЫ ПО КВАЛИФИКАЦИИ ГОРНЫХ ВЫРАБОТОК

<ul style="list-style-type: none">▪ Выработки, созданные в рамках ГКР (транспортные, складские выработки и места для размещения оборудования)	ОС
<ul style="list-style-type: none">▪ Эксплуатационные выработки (вскрывающие, подготовительные, очистные)	<u>не</u> ОС

ПОСТАНОВКА ВЫРАБОТОК НА НАЛОГОВЫЙ УЧЕТ

- Карьеры (рудники) могут быть самостоятельным ОС: в старом ОКОФ были код 124521501 для карьеров и код 124521502 для рудников. Переходный ключ приводит к коду нового ОКОФ 220.42.99.11.110 – «Сооружения для горнодобывающей промышленности и связанные сооружения»
- При одновременном вводе в эксплуатацию можно ставить выработки на учет как совокупность - см. дело № **A27-24775/2019** («Южкузбассуголь»)
- Если начинают эксплуатироваться отдельные выработки, то создать ОС «Шахта» не получится - см. дело № **A27-8143/2017** («Распадская-Коксовая»)

ОПРЕДЕЛЕНИЕ АМОРТИЗАЦИОННОЙ ГРУППЫ ГОРНОЙ ВЫРАБОТКИ

- **Один из подходов:** если выработка не упомянута в ОКОФ, то надо определять ее группу **исходя из проектной документации** – это позволяет изменить классическую 7ю группу на более высокую (Определение ВС РФ от 16.07.2018 № 304-КГ18-9290).
- Данный подход **неверный**: в ОКОФ многое описано через родовые понятия и этого достаточно, чтобы сказать, что конкретная выработка, прямо не упомянутая в ОКОФ, все таки им предусмотрена.

Отсутствие необходимости в прямом поименовании объекта в ОКОФ подтверждается делом № **A27-24775/2019** («Южкузбассуголь»).

ВКЛЮЧЕНИЕ В 2020 В ОКОФ ПЕРЕЧНЯ ВЫРАБОТОК

Теперь код ОКОФ 220.42.99.11.110 «Сооружения для горнодобывающей промышленности...» включает шахтные стволы, бремсберги, водосборники, восстающие, водоотливы, гезенки, горизонты, дучки, зумпфы, забои, камеры, квершлагги, косовичники, лавы, околоствольные дворы, орты, просеки, раскоски, рудоспуски (породоспуски), рукава, сбойки, скаты, скважины, спуски, уклоны, ходки, шпурсы, штольни, штреки, шурфы, ниши, заходки, сопряжения выработок, разминовки, бункеры, заезды, съезды, подземные склады, площадки для складирования, нагорные канавы и иные виды горных выработок.

Не все упомянутые в ОКОФ выработки всегда ОС. Например, гезенки могут быть образованы как при ГKR, так и при ГПР – это и является критерием отнесения к ОС. ОКОФ используется **только** для того, чтобы определить СПИ для объекта, признаваемого ОС по указанному критерию.

ПОСТАНОВКА ВЫРАБОТОК НА БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ

Бухгалтерский учет интересен только для целей **налога на имущество**. В бухучете определение срока полезного использования объекта основных средств производится исходя из:

- ожидаемого срока использования этого объекта в соответствии с ожидаемой производительностью или мощностью;
- ожидаемого физического износа, зависящего от режима эксплуатации (количества смен), естественных условий и влияния агрессивной среды, системы проведения ремонта;
- нормативно-правовых и других ограничений использования этого объекта (например, срок аренды).

Дело № А40-283207/2019 («Чукотская горно-геологическая компания»)

ОБЛОЖЕНИЕ ПОПУТНОЙ ДОБЫЧИ В ХОДЕ ГКР - 1

В ходе ГКР может происходить попутная добыча руды. Таким образом, в результате одной и той же операции достигается одновременно два результата:

- строится выработка – объект ОС
- добывается руда

Это ставит вопрос о распределении расходов между создаваемыми ОС и стоимостью ДПИ:

- Возможно ли оно?
- Если возможно, то в какой пропорции?

ОБЛОЖЕНИЕ ПОПУТНОЙ ДОБЫЧИ В ХОДЕ ГКР - 2

Минфин считает, что такое распределение недопустимо, судебная практика не так однозначна.

Для ГКР, которые ведутся по пустой породе и руде	Для ГКР, которые ведутся по чистой руде
Распределять пропорционально объемам пустой породы и руды. Данный способ не подходит для тех ГКР, которые ведутся по чистой руде, так как в этом случае стоимость ОС составит 0 рублей.	Определять долю объема ГКР в общем объеме руды и этот коэффициент использовать для распределения затрат на добычу попутной руды между стройкой и рудой, так как ГКР нужны для добычи всего объема руды.

Обоснование в обоих вариантах [абз. 5 п. 1 ст. 319 НК РФ](#)

ДЕЛО «БЫСТРИНСКОГО» (А78-1400/2018)

Суд переквалифицировал расходы на вскрышные работы из ГКР в ГПР: «...строительство карьера и добыча полезного ископаемого производятся одновременно. Соответственно, вскрышные работы связаны с добычей полезного ископаемого (руды), а потому налоговым органом обоснованно, в соответствии с п. 4 ст. 340 НК РФ и подп. 4 п. 7 ст. 254 НК РФ они отнесены к материальным расходам и включены в расчетную стоимость добытого полезного ископаемого».

ВЫВОД: ПОПУТНАЯ ДОБЫЧА ОБЛАГАЕТСЯ НДПИ

Суд признал необходимым обложить попутную добычу НДС, но предложил необычный способ ее оценки.

Стороны договора самостоятельно выделили и определили стоимость работ на добычу попутной руды из общей совокупности затрат по ГКР: эту стоимость и признали налоговой базой.

Сам налогоплательщик хотел затраты на попутную добычу капитализировать.

ПРАКТИКА, ПОДДЕРЖИВАЮЩАЯ ПОЗИЦИЮ МИНФИНА

В деле № **A27-270/2011** (Угольная компания «Южный Кузбасс») суд сослался на позицию Минфина России, изложенную в **письме от 31.01.2008 № 03-03-06/1/65**:

Вопрос: можно ли уменьшать сумму общих затрат на строительство горно-шахтных выработок на стоимость попутно добытого угля?

Ответ: возможности уменьшения первоначальной стоимости на стоимость полученных при строительстве объекта полезных ископаемых НК РФ не предусмотрено.

В деле № **A27-9312/2011** (Шахта «Антоновская») суд назвал незаконным уменьшением стоимости ОС на затраты на извлечение попутного угля.

БЕСПЛАТНАЯ УСЛУГА: АНАЛИЗ ТРЕБОВАНИЙ ПО НДС

Любые требования налогового органа имеют целью собрать доказательства совершения налогоплательщиком правонарушения (например, неправомерного применения ставки 0 по потерям).

Но в чем конкретно заключаются намерения налогового органа, не всегда понятно налогоплательщикам. В силу этого, отвечая на требование, налогоплательщик может допустить ошибку, которая в дальнейшем повлечет налоговые претензии. Более того, исправление ошибки может оказаться невозможным.

Мы предлагаем вам свою новую **бесплатную** услугу - анализ требований, направленных в рамках проверок по НДС. Результат услуги - оценка намерений налогового органа и рекомендация по тактике реагирования на требование. Услуга оказывается устно.



Сергей Шаповалов,
партнер

www.sharplaw.ru

s.shapovalov@sharplaw.ru

+7 (916) 691-52-23