

**С. Ю. ШАПОВАЛОВ**

# **НАЛОГ НА ДОБЫЧУ ПОЛЕЗНЫХ ИСКОПАЕМЫХ**

**Глава из учебника по налоговому праву**



SHAPOVALOV  
PETROV

## ГОРНАЯ РЕНТА — ИСТИННЫЙ ОБЪЕКТ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

Во многих правопорядках существует особый налог на добычу полезных ископаемых. Может показаться странным, зачем облагать недропользователей особым налогом, если есть налог на прибыль.

Ответ на этот вопрос заключается в том, что у недропользователей государство желает изъять не только прибыль, но и полученную ими горную ренту — доход, который возникает у недропользователей в результате передачи им государством права собственности на добытые полезные ископаемые вне зависимости от того, была ли получена прибыль.

Поэтому, называя в главе 26 Налогового кодекса РФ объектом НДС<sup>1</sup> полезные ископаемые, добытые из недр или отходов добывающего производства, законодатель, в действительности, подразумевает горную ренту.

Проблема с горной рентой состоит в том, что даже ученые-экономисты до сих пор не пришли к общему мнению, как подсчитать размер горной ренты. А потому вариант, закрепленный в главе 26 Налогового кодекса РФ, им, наверняка покажется неточным.

Но в налоговом праве точность оценки объекта налогообложения не является необходимой. Можно вспомнить кадастровую оценку, которая применяется для целей налогообложения недвижимого имущества. Между тем кадастровая оценка — это очень усредненная величина для группы рядом расположенных объектов недвижимости, и один конкретный объект этой группы она оценивает очень примерно.

Подобные приемы оценки диктуются простотой исчисления и удобством администрирования налога. Точность и простота оценки нередко являются противоположностями.

Если исчисление будет просто, то это может повлечь нарушение принципа равенства. В качестве иллюстрации можно привести рентный коэффициент Крента. Его ввели сразу для большого количества ДПИ<sup>2</sup> в 2021 году, чтобы поднять их налогообложение до мирового уровня. Однако отсутствие дифференциации привело к тому, что ряд ДПИ стали облагаться настолько высоким НДС, что это привело к убыточности деятельности предприятий их добывающих. Верховный Суд РФ в 2023 году косвенно отметил в своем определении № 309-ЭС23-17431 это обстоятельство.

Если же поставить целью добиться справедливого для всех налогообложения, то это приводит к усложнению исчисления налога. Изменения, которые произошли в главе 26 Налогового кодекса РФ за время ее существования, наглядно это демонстрируют. Если в 2002 году ставка на газовый конденсат была 16,5%, то в 2024 году описание формулы ставки конденсата занимает в Налоговом кодексе несколько страниц.

Учитывая многовариантность решения задачи оценки объекта налогообложения, определение объекта НДС как добытые полезные ископаемые является одним из возможных вариантов.

## ДПИ — КЛЮЧЕВОЙ ЭЛЕМЕНТ ГЛАВЫ 26 НАЛОГОВОГО КОДЕКСА

Ключевым элементом закрепленного в главе 26 Налогового кодекса РФ варианта определения объекта НДС является понятие ДПИ, поскольку именно оценка или количественное определение ДПИ образуют налоговую базу НДС. Определить ДПИ необходимо так, чтобы исключить споры, что считать ДПИ и в какой момент оно возникает.

Эту задачу можно было бы решить, дав прямые ответы на эти вопросы для каждого вида ДПИ в разрезе технологий их добычи. Но, вероятно, законодатель опасается выпадения из-под налогообложения отдельных объектов, в связи с чем идет по пути формулирования универсальных правил определения ответов на поставленные вопросы.

<sup>1</sup> НДС — налог на добычу полезных ископаемых.

<sup>2</sup> ДПИ — добытое полезное ископаемое.

Прежде всего законодатель дал общее определение ДПИ, которое оказалось не слишком удачным. Так указание в определении на то, что ДПИ — это продукция горнодобывающей промышленности не объясняет, как выбирать между двумя видами продукции горнодобывающей промышленности. А такие споры весьма распространены. Можно привести в качестве примеров такие пары как железная руда и железорудный концентрат, недоброленный строительный камень и щебень, песчано-гравийная смесь или песок и гравий. Все названные продукты являются продукцией горнодобывающей промышленности.

Второе правило, что ДПИ — это продукция, первая по своему качеству соответствующая стандарту, также не помогает сделать выбор, поскольку оно допускает, что налогоплательщик может самостоятельно сдвинуть объект налогообложения, приняв стандарт на продукцию, возникающую раньше, чем продукция, которая на самом деле была ДПИ.

Этот недостаток правила о стандартах был отчасти скорректирован судебной практикой, которая соединила норму о том, что количество ДПИ определяется после завершения цикла добычных процессов (п. 7 ст. 339 Налогового кодекса РФ), с правилом о стандартах. В итоге получилось, что ДПИ — это продукция, возникающая по завершению добычных процессов и первая по своему качеству соответствующая стандарту.

Однако это квазирешение проблемы, поскольку оно определяет одно неопределенное понятие («ДПИ») через другое неопределенное понятие («добычный процесс»). Понять, что такое добычный процесс, предлагалось путем анализа технических проектов, которые в свою очередь не страдают однозначным разграничением добычных и перерабатывающих процессов.

Выход нашел Пленум Высшего Арбитражного Суда РФ, который в своем постановлении от 18.12.2007 № 64 предложил следующий подход. Поскольку добыча и переработка — это два идущих друг за другом процесса, то точка между ними — это момент возникновения ДПИ, а отличие добычного процесса от перерабатывающего заключается в том, что первый не меняет существенные природные свойства минерального сырья, а второй — меняет. И все это было выведено из слов п. 1 ст. 337 Налогового кодекса РФ, что ДПИ — это продукция, содержащаяся в минеральном сырье.

Без этого разъяснения разглядеть в тексте ст. 337 Налогового кодекса РФ правило о неизменности существенных свойств у ДПИ было бы непросто. Но это только лишь общее правило определения ДПИ, а есть еще и специальное.

Специальное правило потребовалось законодателя для тех случаев, когда он хотел бы сдвинуть ДПИ на ту продукцию, существенные природные свойства которой меняются по сравнению со свойствами минерального сырья. Примерами таких ДПИ являются нефть, газовый конденсат, полезные компоненты многокомпонентной комплексной руды, попутные компоненты, драгоценные металлы.

Во всех этих случаях законодатель императивно определил, что он считает добычным процессом. Например, для нефти указал, что ее добыча включает обезвоживание, обессоливание и стабилизацию. То есть общее определение ДПИ распространяется и на нефть, но при этом границы добычного процесса определяются не через правило о неизменности существенных свойств у ДПИ, а посредством указания на них в Налоговом кодексе РФ.

## ЮРИДИЧЕСКАЯ ТЕХНИКА ГЛАВЫ 26 НАЛОГОВОГО КОДЕКСА

Как видно из предыдущего раздела, законодатель использует сложную юридическую технику определения ДПИ. Причина этого кроется прежде всего в желании создать универсальное правило для разнородных объектов.

Но есть случаи, когда усложнение техники связывается не с объективной потребностью, а с желанием исключить споры путем более детального регулирования тех или иных вопросов.

Например, нормы п. 3 ст. 337 Налогового кодекса РФ про специальные виды добычные работ вовсе не являются исключением из общего определения ДПИ вопреки тому, о чем сообщает само общее определение.

Идея общего определения ДПИ — признать объектом НДС продукции, являющуюся результатом добычных работ. Специальные виды добычных работ — это именно добычные работы, а потому результат специальных видов добычных работ с точки зрения общего определения ДПИ — это ДПИ.

Однако рядовому правоприменителю будет непросто понять, имеет ли он дело со специальным видом добычных работ или переработкой ДПИ, в связи с чем законодатель оправдано ввел в Налоговый кодекс РФ определение таких работ.

К сожалению, определение все-равно оказалось слишком сложным и было превратно понято судебной практикой. Согласно этому определению специальные виды добычных работ — это такие добычные технологии, в которых совмещаются процессы добычи и переработки. При этом для некоторых технологий, где добыча идет из недр — это очевидно и неспециалисту, но если добыча идет из отходов, тогда технология становится добычной при условии, что налогоплательщик осуществляет свою деятельность по лицензии на пользование недрами.

Предполагалось, что наличие добычной лицензии, разрешающей вести добычу из отходов — это само по себе доказательство, что речь идет о добыче из отходов, а не о переработке отходов. Однако суды, вопреки разъяснениям Роснедра, пришли к выводу, что технология тогда признается специальным видом добычных работ, если об этом прямо сообщается в тексте лицензии. Фактически суды сделали обсуждаемую норму мертвой и это не единственный такой случай в практике толкования судами норм главы 26 Налогового кодекса РФ.

## ВЛИЯНИЕ ТЕХНОЛОГИИ ДОБЫЧИ НА ТОЛКОВАНИЕ НОРМ ГЛАВЫ 26 НАЛОГОВОГО КОДЕКСА

Описанная в предыдущем разделе судебная ошибка стала следствием недостатка понимания производственных процессов. В вопросах НДС понимание таких процессов имеет важное значение, поскольку нормы главы 26 Налогового кодекса РФ, особенно те, что касаются отдельных видов ДПИ, подразумевают нахождение недропользователей в определенной экономической ситуации, которая в свою очередь связана с условиями недропользования.

Сказанное можно проиллюстрировать примером ставки 0, установленной для ДПИ, добытых из ранее списанных запасов. Эта льготная ставка была предусмотрена для ситуаций, когда один недропользователь списал запасы ДПИ по причине невозможности их добычи (технической или экономической), а позднее этот же или другой недропользователь заново поставил эти же запасы на Государственный баланс запасов и добыл их. Для незнакомого с геологией юриста может показаться странным, что добывается то, что ранее добыть не смогли.

И именно эта странность привела к отказам налоговых органов в предоставлении этой льготной ставки для ряда нефтяных компаний в периодах 2021—2023 гг. Однако дело в том, что добыча могла стать возможной в силу того, что за время, прошедшее после списания запасов, нефть и вода расслоились в недрах и рентабельная добыча нефти вновь стала возможной.

Можно привести пример, когда понимание технологии добычи, напротив, приводит к исправлению недостатка нормы. Так для газа природного горючего не установлено, когда заканчивается добычный процесс. Следовательно, место окончания добычи надо определять по общему правилу. На практике окончанием добычи газа природного горючего считается его прохождение УКПГ<sup>3</sup>, хотя на УКПГ происходит изменение существенных свойств минерального сырья (пластового газа).

<sup>3</sup> УКПГ – установка по комплексной подготовке газа.

По нашему мнению, тут сработала аналогия закона, которая была продиктована тем, что часто газ и другое углеводородное сырье (например, газовый конденсат) добываются совместно, а потому было бы и странно, и неудобно облагать конденсат после того, как он будет отсепарирован от пластового газа, а для газа природного горючего признавать сам пластовый газ.

## **ТЕХНИЧЕСКОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ ИСЧИСЛЕНИЯ НДС**

Для исчисления НДС необходимо довольно много специфической информации, как-то: количество ДПИ, положенного на склад; количество погашенных запасов; данные о содержании драгоценных металлов в ДПИ и др.

На практике исчислением НДС занимаются одни специалисты (бухгалтеры или налоговые менеджеры), а сбором необходимой информацией — другие (геологи, маркшейдеры, технологи). При этом технические специалисты, как правило, предоставляют налоговым специалистам уже обработанную информацию — например, данные о количестве ДПИ и потерь ДПИ.

В силу этого для налоговых специалистов процесс по исчислению НДС может восприниматься упрощенно: они просто переносят в декларацию полученные от технических специалистов данные о количестве ДПИ и потерь ДПИ. Перенос данных — операция несложная, а потому ошибки на этой стадии редки.

А вот ошибки на стадии обработки техническими специалистами первичных данных, напротив, встречаются чаще. И это не столько счетные ошибки, сколько методологические. По этой причине налоговым специалистам необходимо совместно с техническими специалистами проверить методологию обработки первичных геолого-маркшейдерских данных, прежде чем начать полагаться на результаты указанной обработки.

Необходимость именно совместной работы налоговых и технических служб предприятия продиктована отсутствием гармонизации подходов, используемых в технических и налоговых целях. В качестве примера можно сослаться на практику учета эксплуатационных потерь в больших карьерах. Геолого-маркшейдерские службы таких предприятий чаще всего скажут, что они могут с достаточной точностью определить потери на интервале, равному календарному году. Но судебная практика трактует нормы главы 26 Налогового кодекса РФ как требующие определять потери на ежемесячной основе под угрозой лишения налогоплательщиков права на ставку 0, применяемую к потерям ДПИ.

# Наши книги для недропользователей



Все книги доступны для заказа только в офисе юридической компании «Шаповалов Петров».

Книги продаются исключительно недропользователям.

Тел.: + 7 (495) 771-75-17 E-mail: [ss@sharplaw.ru](mailto:ss@sharplaw.ru)