

**Е. В. Александрова, А. Н. Миронова,
О. С. Подвальная, С. Ю. Шаповалов**

Налогообложение добычи строительного камня



**SHAPOVALOV
RETROV**

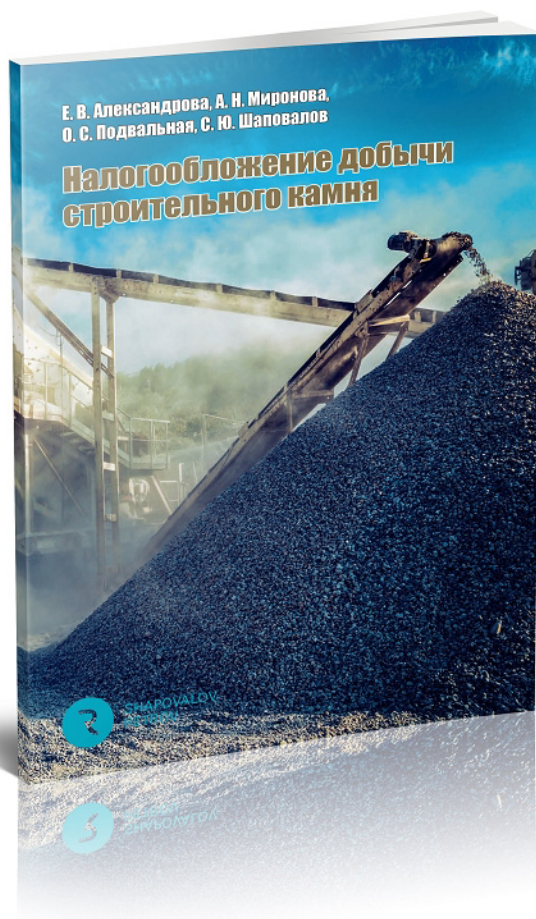
Е. В. Александрова, А. Н. Миронова,
О. С. Подвальная, С. Ю. Шаповалов

Налогообложение добычи строительного камня

Полную версию
«Налогообложения добычи
строительного камня» можно
приобрести в офисе
юридической компании
«Шаповалов Петров» (заказ
можно оформить через
интернет, книга будет
направлено по почте).

Книга продается
исключительно
недропользователям. В
электронном виде книга не
продается.

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



Москва
2022

Александрова Е. В., Миронова А. Н., Подвальная О. С., Шаповалов С. Ю.

Налогообложение добычи строительного камня.— М.: ООО «Юридическая компания «Шаповалов Петров»», 2022.— 100 с.

В книге исследована вся известная судебная практика по вопросам налогообложения добычи строительного камня начиная с 2002 года и объяснены с юридической точки зрения причины признания объектом налогообложения не горной массы, а щебня. Авторы, имея уникальный опыт в вопросах налогообложения строительного камня (по их жалобам Конституционный Суд РФ принял два ключевых определения), высказывают свое мнение о возможных путях изменения сложившейся судебной практики. Кроме того, в книге раскрывается, как можно защитить от сдвига объекта налогообложения на щебень те предприятия, щебень которых не является строительным.

Издание предназначено для главных бухгалтеров, юристов и налоговых специалистов добычных предприятий, чья переработка заканчивается на стадии грохочения или еще раньше.

Беречь от налоговых органов!

Воспроизведение в полном объеме или фрагментарно любыми способами текста настоящего издания, за исключением случаев, установленных российским законодательством об авторском праве, допускается только с письменного согласия обладателя исключительных имущественных прав на произведение.

© Александрова Е. В., 2022

© Миронова А. Н., 2022

© Подвальная О. С., 2022

© Шаповалов С. Ю., 2022

ПРЕДИСЛОВИЕ	5
ГЛАВА 1. ПОНЯТИЕ ДОБЫТОГО ПОЛЕЗНОГО ИСКОПАЕМОГО	9
§ 1.1. Понятие строительного камня	9
§ 1.2. Общее определение добытого полезного ископаемого	10
§ 1.3. Тест определения момента окончания добычи	12
ГЛАВА 2. ДОБЫЧА ЩЕБНЯ ИЗ ВСКРЫШНЫХ ПОРОД	15
ГЛАВА 3. АРГУМЕНТЫ ИЗ СУДЕБНЫХ АКТОВ	19
§ 3.1. Лицензия выдана на добычу строительного камня	19
§ 3.2. На Государственном балансе запасов учитывались и с него списывались запасы строительного камня	19
§ 3.3. Специалисты считают, что щебень не является объектом НДС	20
§ 3.4. Нельзя использовать классификаторы для налоговых целей	20
§ 3.5. Дробление вне карьера не является добычной операцией	21
§ 3.6. Существуют ГОСТы на недробленный строительный камень	22
§ 3.7. У налогоплательщика есть собственный стандарт на строительный камень	24
§ 3.8. Технический проект не относит дробильный комплекс к добычному оборудованию	25
§ 3.9. Дробление строительного камня — это переработка, поскольку в процессе дробления изменяются физико-механические свойства камня	27
ГЛАВА 4. ПРО РАЗВОРОТ СУДЕБНОЙ ПРАКТИКИ	29
§ 4.1. Запрет обратной силы новой устойчивой практики	29
§ 4.2. Периоды, которые можно защитить от доначисления НДС	31
§ 4.3. Тактика заявления о развороте судебной практики по щебню	32
ГЛАВА 5. ТЕХНОЛОГИЧЕСКАЯ СХЕМА ПЕРВИЧНОЙ ПЕРЕРАБОТКИ МИНЕРАЛЬНОГО СЫРЬЯ	33
§ 5.1. Неналоговый подход к отделению добычи от переработки	33
§ 5.2. Технологическая схема производства нестроительного щебня	36
§ 5.3. Переработка известняка одновременно на строительный и нестроительный щебень	38
ГЛАВА 6. ДРОБЛЕНИЕ БИЗНЕСА	41
ГЛАВА 7. «КАРТЕЛИ» КАК СПОСОБ СНИЖЕНИЯ НДС ЧЕРЕЗ ПРИМЕНЕНИЕ РАСЧЕТНОЙ СТОИМОСТИ	45
ГЛАВА 8. МОЖЕТ ЛИ ПОМОЧЬ НОВЫЙ СТАНДАРТ	47

ГЛАВА 9. КАК НАДО ПОПРАВИТЬ НАЛОГОВЫЙ КОДЕКС РФ.....	51
§ 9.1. Решение проблемы через смещение объекта.....	51
§ 9.2. Решение проблемы через понижение налоговой ставки на щебень.....	54
ГЛАВА 10. ОТСЕВ.....	55
§ 10.1. Налогообложение «некондиционного» отсева.....	55
§ 10.2. Налогообложение продаваемого отсева	56
ГЛАВА 11. ПЕСЧАНО-ГРАВИЙНЫЕ СМЕСИ (ПГС).....	59
ВЫВОДЫ.....	63
ПРИЛОЖЕНИЕ 1. ОБЗОР СУДЕБНОЙ ПРАКТИКИ	64
ПРИЛОЖЕНИЕ 2. ЖАЛОБА "УРАЛ-НОРД" В КС РФ.....	85
ПРИЛОЖЕНИЕ 3. ЖАЛОБА "ОЛКОН" В КС РФ	93



Сергей Шаповалов

партнер ЮК «Шаповалов Петров»



LEADING INDIVIDUAL

SERGEY SHAPOVALOV



2021
LISTED IN
Best Lawyers®

LINKING LAWYERS AND CLIENTS WORLDWIDE

Тел.: +7 (495) 771-75-17

E-mail: ss@sharplaw.ru

Услуги по НДС

- поиск и возврат переплат по НДС
- сопровождение налоговых проверок
- защита в спорах с налоговыми органами
- анализ техпроектов на предмет налоговых рисков
- проведение корпоративных семинаров по НДС

§ 1.3. Тест определения момента окончания добычи

В принципе, выбор щебня в качестве объекта налогообложения в ряде случаев является правильным. Но правильное обоснование, к сожалению, в судебных актах не приводится, а если и приводится, то не очень понятно для все тех же неискушенных читателей.

Правильное обоснование вытекает из п. 1 все того же Постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 18.12.2007 № 64:

1. <...> Положение пункта 1 статьи 337 НК РФ о том, что добытым полезным ископаемым признается продукция, которая содержится в минеральном сырье и отвечает определенным стандартам, означает: вывод о наличии в добытом минеральном сырье полезного ископаемого может быть сделан только в случае, когда в названном сырье содержится продукция, характеризующаяся определенными **физическими свойствами (либо иными существенными природными свойствами) и (или) химическим составом**, предусмотренными соответствующим стандартом.

Как следует из цитаты, Суд придает важное значение существенным природным свойствам: они должны быть одинаковыми у минерального сырья и у добытого полезного ископаемого. Это правило позволяет создать тест для определения границы между добычей и переработкой.

Сразу сделаем оговорку, что для некоторых видов полезных ископаемых этот тест не применяется, поскольку для них добыча искусственно удлинена прямым указанием законодателя. Например, для драгоценных металлов добыча заканчивается получением концентрата в силу указания подп. 13 п. 2 ст. 337 НК РФ. Если бы не это указание, то из-за того, что химический состав концентратов отличается от химического состава руд, именно руды были бы объектом налогообложения.

Непременным условием для проведения теста для определения границы между добычей и переработкой должно быть наличие двух продуктов, которые конкурируют между собой за название «добытое полезное ископаемое» (порода и щебень, руда и концентрат, продуктивный раствор и концентрат). При этом один продукт должен быть сырьем для другого. Если разделяющая эти продукты совокупность производственных процессов изменяет существенные природные свойства исходного продукта, то такие процессы должны считаться перерабатывающими операциями, а полезным ископаемым признается исходный продукт. В свою очередь совокупность⁵ операций, которые не изменяют существенных природных

⁵ Следует предостеречь от того, чтобы подвергать тесту вместо совокупности операций отдельные операции этой совокупности, например дробление. Если взять только одно лишь дробление, то оно само по себе не изменит химического состава ни одного полезного ископаемого. В результате можно получить ложный вывод, что полезное ископаемое образуется в середине процесса переработки.

свойств исходного продукта, составляют добычной процесс. И в этом случае добытым полезным ископаемым признается производный продукт.

Существенными природными свойствами Высший Арбитражный Суд РФ называет свойства, предусмотренные стандартом. Это могут быть физические свойства или химический состав добытого полезного ископаемого.

Применительно к строительным камням не приходится говорить об их химическом составе, поскольку он для них не стандартизируется. Отметим, что для таких похожих на строительные камни полезных ископаемых, как карбонатные породы для металлургии, стандарты определяют их химический состав, делая его тем самым существенным природным свойством.

Что касается физических свойств, то для недробленых горных пород стандартизируются прочность, содержание слабых разностей, морозостойкость (раздел 4.3 ГОСТ 31436-2011). Для щебня набор стандартизованных свойств аналогичен (раздел 4 ГОСТ 8267-93). Конкретно эти свойства при дроблении не изменяются⁶, поэтому такое дробление признается добычной операцией.

В качестве доказательств изменения физических свойств налогоплательщики указывают на то, что дробление изменяет гранулометрический состав строительных камней: из метрового куска получаются более мелкие фракции. Однако суды не считают, что размер является существенным природным свойством. Можно согласиться с этим: поскольку залегающее в недрах минеральное сырье не может характеризоваться размером, то размер не следует считать природным свойством для добытого полезного ископаемого.

Из изложенного следует, что стандарты и технический проект в их системной связи определяют окончание добычи и, как следствие, добытое полезное ископаемое. Понимание значимости этих документов порождает способы сохранения в качестве объекта налогообложения недробленой горной породы.

Эти способы будут рассмотрены в отдельных главах книги.

⁶ В § 3.8 рассказано про дело, где эксперт заявил, что дробление изменяет сразу несколько существенных природных свойств горной породы, но суд не согласился с этим.



Сопровождение купли-продажи добычного бизнеса

Наш обширный опыт работы с недропользователями делает нас оптимальными юристами для проведения due diligence по налоговым и недропользовательским рискам.

ГЛАВА 4. ПРО РАЗВОРОТ СУДЕБНОЙ ПРАКТИКИ

§ 4.1. Запрет обратной силы новой устойчивой практики

С проблемой сдвига объекта налогообложения производители щебня массово столкнулись сравнительно недавно. До этого на протяжении многих лет налоговые органы практически не предъявляли претензий к тем налогоплательщикам, которые облагали НДС не щебень, а недробленую горную породу.

В попытке защититься от доначислений некоторые налогоплательщики заявляли в судах, что резкое изменение позиции налоговых органов нарушило принцип правомерных ожиданий⁴⁸.

Эти попытки были безуспешными. Суды сошлись во мнении, что отсутствие претензий со стороны налоговой инспекции в прошлые годы не может сформировать у налогоплательщика правомерные ожидания о порядке налогообложения.

Но это не значит, что принцип правомерных ожиданий не был нарушен. На наш взгляд, расставив акценты по-другому, налогоплательщики могли бы получить шанс, что суды к ним прислушаются.

Налогоплательщикам следовало сделать акцент на том, что долгие годы суды формировали практику, которая не признавала щебень добытым полезным ископаемым. Мы посчитали количество судебных дел, в которых зафиксированы выводы об объекте налогообложения для строительного камня за периоды с 2006 г. по март 2022 г.

Судебная практика по щебню ⁴⁹		
Год	Количество судебных дел (распределены по годам в зависимости от даты принятия последнего акта)	
	ДПИ — это щебень	ДПИ — это недробленая горная порода
2006		4
2007	1	5
2008		10
2009		10
2010		
2011		3

⁴⁸ Дела № А76-6024/2020 («Миньярский карьер»), А76-8659/2020 («Биянковский щебеночный завод»), А41-12777/2021 («Богаевский карьер»).

⁴⁹ Детальный обзор судебной практики приведен в приложении

2012		4
2013	1	3
2014	1	1
2015		1
2016		1
2017		1
2018	1	
2019		1
2020 ⁵⁰	4	
2021	15	
2022	19	

Из таблицы видно, что буквально до 2020 г. в абсолютном большинстве споров именно недробленая горная порода признавалась добытым полезным ископаемым. И лишь начиная с 2020 г. налоговые органы стали побеждать в спорах по налогообложению строительного камня, и по итогам 2021 г. не оставалось никаких сомнений в том, что судебная практика совершила разворот.

В силу того что судебные споры касаются прошедших налоговых периодов, в судебных делах, в которых произошел разворот практики, рассматривались периоды не 2021 г., а более ранних. Например, мы видим примеры доначисления НДС за 2016 г.⁵¹

Ситуация, когда новые судебные подходы начинают применяться к правоотношениям, окончившимся до момента возникновения этих подходов, является частным случаем применения обратной силы, которая в налоговых правоотношениях запрещена, если ухудшает положение налогоплательщика.

Изложенный подход был сформулирован Конституционным Судом РФ в Постановлении от 28.11.2017 № 34-П (по жалобе АО «Флот Новороссийского морского торгового порта»). В этом деле Суд сделал два важных вывода:

- если у законодателя не получилось создать достаточно определенную налоговую норму, ее могут доработать суды. В таком случае на такую доработку распространяются правила ст. 5 НК РФ;

⁵⁰ Щебень был признан добытым полезным ископаемым в трех из четырех дел, рассмотрение которых было завершено в 2020 году (см. дела № А76-33937/2019, А76-3324/2020 («Коелгамамор»), А65-25826/2019 («Татойлгаз»), А40-221558/2018 («Оленегорский ГОК»)).

⁵¹ Дела № А03-805/2020 («Малетинский каменный карьер»), А41-19612/21 («Карьер-Неруд»).

- нельзя применять с обратной силой новое толкование нормы судами, если оно ухудшило положение налогоплательщиков в сравнении с ранее устоявшимся толкованием.

К судебной практике по налогообложению строительного камня эти выводы вполне применимы:

глава 26 НК РФ недостаточно ясно определила объект налогообложения по строительному камню, поэтому данный вопрос неоднократно поднимался в судах. В результате сложилась устойчивая судебная практика, согласно которой объектом признавалась недробленая горная порода;

новая устойчивая судебная практика, согласно которой объектом налогообложения является щебень, сформировалась только в 2021 году, поэтому эта практика не могла применяться к периодам, предшествующим формированию новой устойчивой судебной практики.

§ 4.2. Периоды, которые можно защитить от доначисления НДС

Возникает вопрос, какие периоды можно защитить с помощью предлагаемого подхода.

В упомянутом выше Постановлении Конституционный Суд РФ запретил доначислять налог в периодах, предшествующих опубликованию Определения Верховного Суда РФ от 30.03.2015 № 308-КГ15-1222. Суд указал, что именно это Определение ориентировало нижестоящие суды и фискальные органы разрешать споры образом, отличным от ранее устоявшейся практики, которая была более благоприятной⁵².

На наш взгляд, такой подход применим, если новое толкование нормы моментально воспринимается судами. Но может случиться так, что еще какое-то время суды будут придерживаться старого подхода. В этом случае логично отсчитывать изменение практики с момента, когда новое толкование становится устойчивым.

Под таким моментом мы понимаем период, в который судебная практика по спорному периоду становится единообразной или в ней значимо преобладает определенная позиция.

То, что уже в 2020 году суды стали признавать щебень объектом налогообложения, нельзя назвать сменой тренда, поскольку дел таких было сравнительно мало, а до этого за многие годы накопилось много практики с противоположными выводами. На наш взгляд, разворот практики по на-

⁵² Изменение практики в результате принятия Верховным Судом РФ или Конституционным Судом РФ некоего прецедента следует отличать от случаев, когда указанные суды принимают знаковый судебный акт, который всего лишь поддерживает сложившуюся судебную практику. Такой вывод содержится в постановлении Восемнадцатого арбитражного апелляционного суда от 17.09.2018 по делу № А07-10397/2015 («Учалинский ГОК»).

логообложению строительного камня следует связывать с 2021 годом, когда случилось именно единообразие судебной практики.

Соответственно от доначисления НДСП можно будет защитить периоды до 2021 года и, быть может, некоторые периоды 2021 года, поскольку разворот практики случился не в самом начале 2021 года.

§ 4.3. Тактика заявления о развороте судебной практики по щебню

Заявлять о развороте судебной практики по щебню вы можете как на стадии возражений на акт налоговой проверки, повторяя этот довод на каждом следующем этапе налогового спора, так и только в суде. Заявляя его впервые на стадии досудебного урегулирования, можете быть уверены, что налоговый орган его не примет. Это нормально, так как он касается только судов.

Если допустить, что налоговые органы будут отказываться от предъявления налогоплательщикам претензий на том основании, что ранее по спорному вопросу была сформирована судебная практика, то станет невозможным сам разворот судебной практики. На наш взгляд, налоговый орган вправе игнорировать довод о недопустимости придания обратной силы новым судебным толкованиям налоговых законов, а вот суды должны в судебных актах формулировать толкования, которые они считают правильными, но при этом не придавать им обратную силу.

В самом суде мы считаем не лишним ходатайствовать перед судом об обращении в Конституционный Суд РФ по вопросу признания неконституционными норм п. 1 ст. 337 и п. 7 ст. 339 НК РФ в их новом истолковании судебной практикой в тех периодах, в которых устойчивым было другое, более благоприятное для налогоплательщиков толкование, поскольку такое правоприменение нарушает ст. 57 Конституции РФ, которая устанавливает определенность налоговых обязательств и запрещает обратную силу налогового закона.

Цель такого ходатайства не в том, чтобы добиться указанного обращения, а в том, чтобы обратить внимание арбитражного суда на значимость этого довода. В ситуации, когда арбитражные суды споры по налогообложению строительного камня считают предрешенными, это не будет лишним.

Наши книги для недропользователей



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

Книги продаются исключительно недропользователям.

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



Ольга
Подвальная

Евгения
Александрова

Сергей
Шаповалов

Анастасия
Миронова

Эта книга написана сотрудниками налоговой практики юридической компании «Шаповалов Петров», которые как юристы специализируются на оказании юридической помощи предприятиям-недропользователям.

С нами сотрудничают несколько десятков недропользователей, добывающих самые разнообразные полезные ископаемые (нефть, газ, золото, уран, железо, медь, олово, свинец, калийные соли, редкие металлы, брусит, известняк, гранит и т.д.). Это позволило накопить нам уникальный опыт. Перекладывая опыт, полученный для одного вида полезного ископаемого, на ситуации, связанные с добычей другого, мы нередко находим неочевидные решения. И делаем это быстро.

По вопросам сотрудничества с нами обращайтесь к Сергею Шаповалову
по тел. +7 495 771 75 17 или e-mail: ss@sharplaw.ru