

## КАК ПОСЧИТАТЬ СТОИМОСТЬ ПОПУТНОЙ ДОБЫЧИ РУДЫ

© ООО Юридическая компания «Шапалов Петров», 2020

### О ЧЕМ ПОЙДЕТ РЕЧЬ В ПРЕЗЕНТАЦИИ

- Если строительство горных выработок происходит непосредственно в толще полезного ископаемого, то этот процесс сопровождается попутной добычей руды.
- Попутность в данном случае означает «попутно строительству», а не «попутный компонент руды». Соответственно, попутная добыча не является целью, и обычно она невелика по отношению к затратам, произведенным на строительство.
- Несмотря на вынужденный характер добычи попутной руды, это не избавляет от обязанности обложить ее НДС. В этой брошюре мы разберемся, как посчитать налоговую базу для попутной руды корректно.

# ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМЫ

- Налоговая база для попутной руды – это стоимость такой руды. Существует два основных способа для оценки руды:
  - по цене реализации (п. 3 ст. 340 НК РФ)
  - по расчетной стоимости (п. 4 ст. 340 НК РФ).
- Руда, в принципе, не часто бывает предметом купли-продажи. Но если руда будет продана в периоде ее добычи, то это очень сильно упростит ее оценку и расчет НДС. В этом случае надо будет цену реализации тонны руды умножить на количество добытой руды.
- На практике попутная руда чаще всего складывается. Но от налогообложения это не спасает. В этом случае оценка происходит по расчетной стоимости. И вот тут налогоплательщик обнаруживает, что такая стоимость выше рыночной стоимости.

## ПОЧЕМУ ПОПУТНАЯ РУДА ТАКАЯ ДОРОГАЯ

- Дороговизна расчетной стоимости руды объясняется весьма просто. Расчетная стоимость – это сумма затрат на добычу. На этапе строительства затрат много, а руды добывается мало, так как добыча не является на данном этапе целью.
- Но из такого объяснения вытекает, что нельзя признавать добычными все затраты, которые были понесены на строительство, в рамках которого и была добыта попутная руда. Только часть этих затрат является добычными.
- Между тем п. 4 ст. 340 НК РФ требует включать в стоимость ДПИ только затраты на добычу. Следовательно, если корректно разделить затраты на добычу и строительство, то стоимость ДПИ может значительно снизиться.

# КАК РАЗДЕЛИТЬ ОБЩИЕ РАСХОДЫ

- Сам п. 4 ст. 340 НК РФ рассказывает про то, как разделить общие косвенные расходы, а по прочим вопросам предлагает руководствоваться данными налогового учета, то есть правилами, установленными для целей налога на прибыль.
- В главе 25 НК РФ правило распределения общих прямых расходов установлено в абз. 5 п. 1 ст. 319 НК РФ:

В случае, если отнести прямые расходы к конкретному производственному процессу по изготовлению данного вида продукции (работ, услуг) невозможно, налогоплательщик в своей учетной политике для целей налогообложения самостоятельно определяет механизм распределения указанных расходов с применением **экономически обоснованных показателей**.

## ВАР. 1 - РАСПРЕДЕЛЕНИЕ ЧЕРЕЗ КОЛИЧЕСТВО

- Пожалуй, при желании можно придумать много разных показателей для распределения общих расходов. Рассмотрим несколько вариантов.
- Если горная выработка идет не только по руде, но и по пустой породе, то в качестве экономически обоснованного показателя можно использовать соотношение извлеченной руды и пустых пород.
- Впрочем, этот вариант весьма непредсказуем. Один месяц попутной руды не будет – и это будет хорошо, а в другой – не будет пустой породы, и тогда вся руда окажется дороже, чем она стоит на рынке.

## ВАР. 2 - РАСПРЕДЕЛЕНИЕ ЧЕРЕЗ СЕБЕСТОИМОСТЬ

- Если налогоплательщик наряду с попутной добычей ведет на другом участке добычу такой же руды в рамках добычных работ, то с этого другого участка налогоплательщик получает информацию о величине затрат на добычу 1 т руды, добытой в рамках добычных работ (далее – себестоимость руды).
- Эту величину можно признать применимой для оценки стоимости попутной руды и использовать как экономически обоснованный показатель для распределения расходов. В этом случае расходы на попутную добычу будут определены как произведение количества попутной руды и себестоимости руды, а общие расходы за вычетом расходов на попутную добычу сформируют стоимость строительства.

## ИНЫЕ ВАРИАНТЫ РАСПРЕДЕЛЕНИЯ ОБЩИХ ЗАТРАТ

- Оценить попутную руду можно по ее рыночной цене. Этот вариант сложнее в реализации, так как требует наличие авторитетного источника о рыночных ценах (с рудой это совсем непросто). В отсутствие источника можно прибегать к услугам оценщика.
- Судебная практика подсказывает еще один вариант – использование оценки стоимости добычи попутной руды в договоре с подрядчиком (см. дело № А07-11719/2018). Однако, по нашему мнению, в случае необоснованно низкой стоимости добычи руды, налоговый орган будет требовать неприменения заниженной цены. То есть мы не рекомендуем использовать этот вариант для слишком агрессивного снижения НДС.

# АЛЬТЕРНАТИВНЫЙ СПОСОБ ОЦЕНКИ РУДЫ

- В судебной практике предлагается не использовать расчетную стоимость в тех случаях, если она превышает реальную рыночную стоимость руды. Этот подход был применен в деле № А37-722/2015:

Исходя из того, что стоимость драгметалла, содержащегося в ДПИ, значительно превысила мировые цены, по которым это минеральное сырье или драгоценный металл в последующем мог бы быть реализован, налоговый орган уменьшил расчетную стоимость до рыночных цен, действующей на момент поставки ДПИ на аффинажный завод, в целях обеспечения принципа разумности формирования стоимости полезного ископаемого, уменьшив сумму налоговых обязательств налогоплательщика до сопоставимого с иными налогоплательщиками уровня.
- 

## НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ РУД ДРАГОЦЕННЫХ МЕТАЛЛОВ

- Кстати, руды драгоценных металлов редко признаются ДПИ, поэтому их попутная добыча далеко не всегда приводит к возникновению обязанности по уплате НДС.
- Скажем, если согласно техническому проекту налогоплательщик будет в будущем производить концентрат золота, то добыча в отчетном периоде руды не создает для него обязанности такую руду обложить.
- Но такая обязанность у него возникнет в силу п. 8 ст. 339 НК РФ, если руда будет продана или использована.
- Если же именно руда признается ДПИ, то не следует забывать о приоритете правила из п. 5 ст. 340 НК РФ. Только при невозможности применения этого правила следует переходить к правилам из п. 3 или п. 4 ст. 340 НК РФ.

# SHARP | SHAPOVALOV PETROV

TAX • LEGAL

---



Сергей Шаповалов,  
партнер

[www.sharplaw.ru](http://www.sharplaw.ru)

[s.shapovalov@sharplaw.ru](mailto:s.shapovalov@sharplaw.ru)

+7 (495) 771-75-17



SHAPOVALOV  
PETROV