

ЗОЛОТО И ТЕХНОЛОГИИ

ОФИЦИАЛЬНЫЙ ПЕЧАТНЫЙ ОРГАН СОЮЗА ЗОЛОТОПРОМЫШЛЕННИКОВ

ИНФОРМАЦИОННО-АНАЛИТИЧЕСКИЙ ЖУРНАЛ | ИЗДАЕТСЯ СОВМЕСТНО С КОМПАНИЕЙ «ТОМС ИНЖИНИРИНГ»

Издание специализируется на сообщениях рекламного характера

№ 2 (28) июнь 2015



MICROMINE
Intuitive Mining Solutions

ДОБЫЧА В ОКЕАНЕ

СТР. 50



Когда надо признавать эксплуатационные потери?



Сергей Шаповалов — партнер юридической компании «Шаповалов • Петров»

В пункте 3 статьи 339 Налогового кодекса РФ записано, что потери признаются в том периоде, в котором они были измерены. В золотодобыче потери бывают двух видов: эксплуатационные и технологические. И возникнуть они могут в разных налоговых периодах (особенно эта ситуация характерна для тех, кто добывает рудный драгоценный металл).

Это обстоятельство порождает вопрос: надо ли признавать эксплуатационные потери в периоде, в котором они фактически возникают, или их следует признавать в периоде, в котором будет полностью завершена добыча полезного ископаемого. Иными словами, следует ли признавать эксплуатационные потери в периоде, в котором была завершена добыча руды, или в периоде, в котором из этой руды был получен концентрат?

На практике можно наблюдать разные подходы. Сторонники первого подхода ссылаются на ту самую норму пункта 3 статьи 339 НК РФ, что потери признаются в периоде их измерения. Сторонники второго подхода полагают, что потери ископаемого не могут возникать ранее момента, когда будет определено количество самого ископаемого.

Второй подход обладает серьезным недостатком: он требует вести партионный учет, который позволит сопоставить количество полученного в периоде ДПИ с количеством потерь, которые были понесены в процессе добычи на разных этапах (в горном



цеху и при переработке). К примеру, добыв в первом периоде 100 тыс. т руды и понеся потери 10 тыс. т, налогоплательщик в следующем периоде произвел из половины этой руды лигатурный металл. В этом примере он сможет признать эксплуатационные потери только во втором периоде и лишь в размере 5 тыс. т, поскольку только половина добытой им ранее руды прошла полный цикл добычи.

В первом варианте необходимости в партионном учете не имеется, поскольку, определив количество эксплуатационных потерь, налогоплательщик сразу определяет, в какой части они соответствуют нормативам, а в

какой их превышают, после чего отражает нормативные и сверхнормативные потери по разным строкам декларации. Для того, чтобы произвести такое распределение, налогоплательщику не требуется знать, какое количество ДПИ он в итоге получит из добытой им руды.

С точки зрения расчета НДС разница в подходах состоит в том, что при первом подходе потери признаются раньше, то есть НДС с этих потерь рассчитывается (а если он ненулевой, то и уплачивается) раньше. Заметим, что это различие не имеет никакого значения, если налогоплательщик не допускает сверхнор-

мативных потерь: для государства нет никакой разницы, будет ли исчислен НДС в размере 0 руб. на период раньше или на период позже.

Однако в случае со сверхнормативными потерями при первом подходе государство будет получать НДС быстрее, что должно приводить к совпадению предпочитаемого государством и налогоплательщиком способа признания потерь. Конечно, платить НДС слишком рано не является ни для какого налогоплательщика целью, но при использовании первого подхода налогоплательщик значительно упрощает расчет НДС, что перевешивает указанный выше минус.

С точки зрения норм НК РФ вопрос момента признания потерь решен неоднозначно. Прежде всего отметим, что в настоящее время не существует единообразного понимания, каким методом предприятия по добыче драгоценных металлов определяют количество НДС («Золото и технологии», № 2(24)/2014, стр. 33).

В судебных решениях мы часто видим выводы, что такие предприятия применяют косвенный метод. Но в этом случае норма пункта 3 статьи 339 НК РФ, согласно которой потери признаются в периоде их измерения, не может быть применена, поскольку

она относится к нормам, регламентирующим применение прямого метода. Поскольку иной нормы не имеется, то это создает неопределенность в вопросе.

Но даже если предприятие применяет прямой метод, то и в этом случае норма пункта 3 статьи 339 НК РФ следует интерпретировать как требующую признавать потери, которые образовались в момент получения НДС, поскольку другая норма указанного пункта дает указание, что расчет потерь связан с моментом завершения полного технологического цикла по добыче полезного ископаемого. Соответственно, эксплуатационные потери могут быть признаны лишь в том объеме, который приходится на фактически полученное НДС.

Судебная практика по этому вопросу на сегодняшний день представлена единственным делом № А33-14833/2014, которое, на первый взгляд, можно интерпретировать как поддерживающее первый подход. Впрочем, это будет не вполне корректно, поскольку налоговые органы, которые в этом деле придерживались второго подхода, серьезно его исказили.

Они требовали, чтобы эксплуатационные потери признавались в периоде производства лигатурного

металла, но при этом не учитывали того факта, что признаваемые ими эксплуатационные потери могли относиться не только к руде, из которой была произведена указанная лигатура, но и к руде, которая еще не была завершена производством лигатурного металла.

Возвращаясь к приведенному выше числовому примеру, они требовали признать во втором периоде в потерях не 5 тыс. т, а 10 тыс. т. При таком подходе у налогоплательщика искусственным образом возникли сверхнормативные потери.

В указанном деле суд признал подход налогового органа неверным, но нельзя быть точно уверенным, что суд поставил окончательный крест на втором варианте. Точно можно сказать, что суд не разрешил налоговым органам исказить второй подход.

Учитывая изложенную правовую неопределенность, я бы рекомендовал налогоплательщикам все-таки придерживаться первого подхода. Даже если допустить, что он не верен, то он не влечет для налогоплательщиков никаких негативных последствий (штрафов или пеней), поскольку с налоговой точки зрения не предполагает неполной или несвоевременной уплаты НДС. ♦