

## КАК ПРИМЕНЯТЬ ЛЬГОТУ ПО НДС, ПРЕДУСМОТРЕННУЮ ПОДПУНКТОМ 5 ПУНКТА 1 СТАТЬИ 342 НАЛОГОВОГО КОДЕКСА

© ООО Юридическая компания «Шапалов Петров» 2020

### ПОДП. 5 П. 1 СТ. 342 НАЛОГОВОГО КОДЕКСА

- Подпункт 5 п. 1 ст. 342 НК РФ описывает льготу сразу для двух ситуаций:
  - для добычи полезных ископаемых, остающихся во вскрышных, вмещающих (разубоживающих) породах, в отвалах или в отходах перерабатывающих производств в связи с отсутствием в Российской Федерации промышленной технологии их извлечения
  - для случая добычи полезных ископаемых из вскрышных и вмещающих (разубоживающих) пород, отходов горнодобывающего и связанных с ним перерабатывающих производств в пределах нормативов содержания полезных ископаемых в указанных породах и отходах, утверждаемых в порядке, определяемом Правительством Российской Федерации.

## О ЧЕМ ГОВОРИТСЯ В ПЕРВОЙ СИТУАЦИИ

- Первая ситуация написана не самым понятным образом. Ее можно прочитать двояко:
  - В ней говорится о добыче полезных ископаемых, которые ранее были потеряны
  - В ней говорится о потерях ДПИ, которое осталось во вскрышных, вмещающих (разубоживающих) породах, в отвалах или в отходах перерабатывающих производств.
- Правила русского языка подталкивают к первому варианту, но слова «в связи с отсутствием в Российской Федерации промышленной технологии их извлечения» маркируют ситуацию как потери при добыче.

## ОТСУТСТВИЕ ПРОМЫШЛЕННОЙ ТЕХНОЛОГИИ

- Теоретически отсутствие промышленной технологии извлечения в ситуации, когда извлечение все-таки состоялось, можно было бы истолковать как отсутствие этой технологии ровно до того момента, когда добыча впервые удалась. И даже есть одно судебное дело с таким толкованием (дело № А10-3957/2015).
- Альтернативное толкование говорит, что дело вовсе не в появлении новой технологии - льготируются потери, которые на данном этапе уровня развития науки и техники невозможно не допустить.
- Можно подумать, что против этой версии работает то, что льгота для потерь уже есть в подп. 1 п. 1 ст. 342 НК РФ. Но нет: если 2-х льгот для потерь не должно быть, тогда и 2-х льгот для добычи из потерь не должно быть. То есть с этой точки зрения оба толкования ущербны.

## ПАРА ЛЬГОТ ДЛЯ ДОБЫЧИ ИЗ ПОТЕРЬ ИДЕНТИЧНЫ

- Сравним два варианта льготы для добычи из потерь, описанных в подп. 5 п. 1 ст. 342 НК РФ:
  - Добыча ископаемых, потерянных по причине отсутствия в Российской Федерации промышленной технологии их извлечения
  - Добыча ископаемых в пределах нормативов их содержания в источнике добычи.
- Потери, которые допускаются, всегда связаны с отсутствием промышленной технологии извлечь их, в связи с чем такие потери нормируются.
- Нормативы содержания определяются как производные величины от показателей извлечения ДПИ при добыче, согласованных в техпроекте (постановление Правительства РФ от 26.12.2001 № 899).

## ПАРА ЛЬГОТ ДЛЯ ПОТЕРЬ ПРИ ДОБЫЧЕ ИДЕНТИЧНЫ

- Две льготы для потерь при добыче можно объяснить тем, что льгота из подп. 1 п. 1 ст. 342 НК РФ изначально (и до 2017 года) относилась только к эксплуатационным потерям. А для технологических потерь как раз и нужна льгота из подп. 5 п. 1 ст. 342 НК РФ.
- Эту версию всегда подрывали слова в тексте подп. 5 п. 1 ст. 342 НК РФ «ископаемых, остающихся во вскрышных, вмещающих (разубоживающих) породах» – такие потери не будут техпотерями.
- Но это было не так смертельно, как вступившие в силу с 2017 года поправки в подп. 1 п. 1 ст. 342 НК РФ, которые однозначно разъяснили, что он применим и к обоим типам потерь при добыче. Соответственно, подп. 5 п. 1 ст. 342 НК РФ как льгота для техпотерь сейчас полностью продублирован подп. 1 п. 1 ст. 342 НК РФ.

## КАК РАБОТАЛА РАНЬШЕ ЛЬГОТА ДЛЯ ТЕХПОТЕРЬ

- К слову сказать, реальной практики применения первой части подп. 5 п. 1 ст. 342 НК РФ за годы ее существования особо и не было, поскольку она не давала ответ на очень важный вопрос. Как обосновать, что потери ДПИ в определенном размере были следствием отсутствия в Российской Федерации промышленной технологии извлечения потерянного ДПИ?
- Теоретический ответ: на помощь приходит вторая часть подп. 5 п. 1 ст. 342 НК РФ, которая говорит про нормативы содержания полезных ископаемых в породах и отходах, возникающих в результате недропользования. Наличие таких нормативов будет одновременно доказывать и отсутствие технологии, так как нормативы являются производными от показателей извлечения, и размер потерь.

## КАК СЕЙЧАС ИСПОЛЬЗОВАТЬ ПЕРВУЮ ЛЬГОТУ

- Итак, оба рассмотренных толкования выявили, что первая часть подп. 5 п. 1 ст. 342 НК РФ описывает льготу, которая уже предусмотрена НК РФ. При этом альтернативные льготы более удобны, поскольку лучше регламентированы. Значит ли то, что первая часть подп. 5 п. 1 ст. 342 НК РФ бесполезна?
- В большинстве случаев - да. Конечно, пользоваться этой нормой можно, но это неудобно и опасно. С учетом этого можно вернуться к толкованию, что первая часть подп. 5 п. 1 ст. 342 НК РФ предусматривает льготу для первооткрывателей. Внедряйте новые технологии и государство будет вас награждать.
- В этом случае придется поломать голову как доказать, что ваша технология отсутствовала в России в периоде образования потерь, из которых сейчас идет добыча.

## О ЧЕМ ГОВОРИТСЯ ВО ВТОРОЙ СИТУАЦИИ

- Вторая ситуация не является такой непонятной, какой является первая. В этом случае речь идет точно про добычу из потерь, а не про потери при добыче.
- Источником для добычи могут быть все те же вскрышные и вмещающие (разубоживающие) породы, а также отходы горнодобывающего и связанных с ним перерабатывающих производств.
- Условием для получения льготы является предварительное получение норматива содержания полезных ископаемых в указанных породах и отходах, утверждаемых в порядке, определяемом Постановлением Правительства РФ от 26.12.2001 № 899.

## СООТНОШЕНИЕ С ПОДП. 4 П. 2 СТ. 336 НК РФ

- В подп. 4 п. 2 ст. 336 НК РФ содержатся еще одна норма, посвященная добычи из потерь:
  - 2. В целях настоящей главы не признаются объектом налогообложения:
    - 4) полезные ископаемые, извлеченные из собственных отвалов или отходов (потерь) горнодобывающего и связанных с ним перерабатывающих производств, если при их добыче из недр они подлежали налогообложению в общеустановленном порядке.
- Экономический смысл норм во многом совпадает: стимулируют добычу того, что было ранее официально потеряно. Но норма из подп. 4 п. 2 ст. 336 НК РФ имеет более узкое применение и упрощенное подтверждение по сравнению с льготой из второй части подп. 5 п. 1 ст. 342 НК РФ.

# СТАВКА 0 – ЭТО НЕ ЛЬГОТА

- В названии этой брошюры и на всем ее протяжении ставка 0 называется нами льготой. Признаемся, что это было ради удобства, но насколько это соответствует юридическому термину «налоговая льгота» из ст. 56 НК РФ?
- Минфин России и некоторые суды считают, что ставка 0 не может быть льготой, поскольку и то, и другое самостоятельные элементы налогообложения (ст. 17 НК РФ), и поэтому они не могут совпадать. Если вам важно не признавать подп. 5 п. 1 ст. 342 НК РФ льготой, то все изложенное выше не будет противоречить этому подходу.
- Считаю ли мы сами ставку 0 льготой? Ответ на этот вопрос заслуживает отдельной презентации.

**SHARP** | SHAPOVALOV  
TAX • LEGAL | PETROV



Сергей Шаповалов,  
партнер  
[www.sharplaw.ru](http://www.sharplaw.ru)  
[s.shapovalov@sharplaw.ru](mailto:s.shapovalov@sharplaw.ru)  
+7 (495) 771-75-17