

Ряховский Д.И. доктор экон. наук, профессор Департамента «Антикризисное управление и финансы» Автономной некоммерческой организации высшего образования «Институт экономики и антикризисного управления» (ИЭАУ), профессор Департамента налоговой политики и таможенно-тарифного регулирования Финансового университета при Правительстве РФ, партнер по налоговой практике юридической фирмы «ЛЕГИКОН-ПРАВО», e-mail: umc331@mail.ru, <https://Ряховский.рф>

Dmitriy Ryakhovskiy, Doctor of Economics, Professor of "Crisis Management and Finance Department in Institute of Economics and Crisis Management" (IECM), Professor of the «Tax advice» Department of the Financial university under the Government of the Russian Federation. partner of tax practice of legal firm "Legicon-Law»e-mail: umc331@mail.ru <https://Ряховский.рф>

Шашков В.Ю. – партнер «Легикон-Право», аттестованный преподаватель Института профессиональных бухгалтеров и аудиторов России, налоговый консультант, эксперт горно-добывающей отрасли, e-mail:vu@legicon.ru<https://www.legicon.ru/>

Shashkov V. Yu. - partner of "Legicon-Law", certified teacher of the Institute of professional accountants and auditors of Russia, tax consultant, mining industry experte-mail: vu@legicon.ru<https://www.legicon.ru/>

К вопросу налогообложения налогом на добычу полезных ископаемых.

В настоящее время в рамках развития налоговой системы наблюдается отрыв действующих норм налогового законодательства от правоприменительной практики. Данные тенденции порождают не только недоверие бизнеса к государству, негативным образом влияют на инвестиционный климат, но и отрицательным образом влияют на финансовое состояние бизнеса, который вместо обновления основных средств и развития, несет дополнительные налоговые издержки.

Ярким примером подобной ситуации служат многочисленные споры, возникающие между налоговыми органами и организациями, являющимися плательщиками налога на добычу полезных ископаемых (НДПИ) в части определения вида добываемого полезного ископаемого (объекта

налогообложения) при расчете НДС. Речь идет о налогоплательщиках, добывающих строительный (бутовый) камень.

В соответствии с Налоговым Кодексом Российской Федерации полезным ископаемым признается продукция горнодобывающей промышленности и разработки карьеров (если иное не предусмотрено пунктом 3 статьи 337 НК РФ), содержащаяся в фактически добытом (извлеченном) из недр (отходов, потерь) минеральном сырье (породе, жидкости и иной смеси), **первая по своему качеству соответствующая национальному стандарту, региональному стандарту, международному стандарту, а в случае отсутствия указанных стандартов для отдельного добытого полезного ископаемого - стандарту организации.**

В настоящее время имеются ситуации, когда налоговый орган исходит из того, что в отношении налогоплательщика первой по качеству продукцией, соответствующей ГОСТу и ТУ, содержащейся в фактически добытом из недр минеральном сырье, является щебень, соответствующий ГОСТу 8267-93 «Щебень и гравий из плотных горных пород для строительных работ. Технический условия». И, поскольку по мнению налогового органа, на добываемый налогоплательщиком строительный (бутовый) камень не существует национального стандарта, именно щебень должен стать тем полезным ископаемым, на основе которого теперь должен исчисляться и уплачиваться НДС. Таким образом, речь идет о расчете НДС не от стоимости добытого полезного ископаемого, как первичного продукта, а от стоимости конечного продукта или продукта переработки первичного сырья, что при наличии ТУ в добывающей организации изначально является несколько спорной ситуацией. Налоговый орган, в частности, ссылается на определение Верховного Суда РФ № 309-КГ18-5990 от 30.05.2018 г. об отказе в передаче кассационной жалобы АС «Урал-Норд» по делу № А60-3386/2017 об оспаривании налогоплательщиком решения налогового органа о

доначислении НДС на рассмотрение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ.

Проведенный анализ сложившейся ситуации с точки зрения формирования позиции в возможном налоговом споре по идентичным ситуациям позволил сформировать некоторую совокупность аргументов, которые доказывают неточность в трактовке действующих норм законодательства налоговыми органами.

В соответствии с правовой позицией Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации, сформулированной в пункте 1 постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 18 декабря 2007 года № 64 "О некоторых вопросах, связанных с применением положений Налогового кодекса Российской Федерации о налоге на добычу полезных ископаемых, налоговая база по которым определяется исходя из их стоимости" (далее – Постановление № 64) согласно подпункту 1 пункта 1 статьи 336 НК РФ объектом обложения НДС признаются полезные ископаемые, добытые из недр на территории Российской Федерации на участке недр, предоставленном налогоплательщику в пользование в соответствии с законодательством Российской Федерации.

При применении данной нормы судам предписывается исходить из того, что согласно положению пункта 1 статьи 337 НК РФ добытым полезным ископаемым признается продукция, которая содержится в минеральном сырье и отвечает определенным стандартам. *Что 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.*

В связи с этим при определении объекта НДС следует иметь в виду: *поскольку в силу абзаца второго пункта 1 статьи 337 НК РФ не может быть признана полезным ископаемым продукция, полученная при дальнейшей переработке (обогащении, технологическом переделе) полезного ископаемого и являющаяся продукцией обрабатывающей промышленности, не признается по общему правилу полезным ископаемым и продукция, в отношении которой были осуществлены предусмотренные соответствующими стандартами технологические операции, не являющиеся операциями по добыче (извлечению) полезного ископаемого из минерального сырья (например, операции по очистке от примесей, измельчению, насыщению и т.д.).*

В соответствии с пунктом 3 Постановления № 64, применяя нормы пункта 7 статьи 339 Налогового кодекса Российской Федерации, суды должны исходить из того, *что они не могут быть истолкованы как означающие, что полезным ископаемым во всех случаях признается конечная продукция разработки месторождения*, поскольку проектом разработки конкретного месторождения может быть предусмотрена необходимость осуществления в отношении полезного ископаемого операций, относящихся не только к добыче (извлечению) полезного ископаемого из недр, но и к его дальнейшей переработке.

Поскольку приказом от 30 декабря 2013 г. № 2386-ст Федерального агентства по техническому регулированию и метрологии Министерства промышленности и торговли Российской Федерации с 1 января 2015 г. введен в действие межгосударственный стандарт для добровольного применения в Российской Федерации в качестве национального стандарта Российской Федерации **ГОСТ 4001-2013 «Камни стеновые из горных пород. Технические условия»** (далее – ГОСТ 4001-2013), который принят взамен ГОСТ 4001-84, то первой по своему качеству продукцией налогоплательщика является **стеновой камень из горных пород, получаемый разборкой массива.**

В соответствии с ГОСТ 4001-2013 необработанный бутовый камень относится к объёмным стеновым камням из горных пород.

В соответствии с пунктом 791 Федеральных норм и правил в области промышленной безопасности «Правила безопасности при ведении горных работ и переработки твердых полезных ископаемых», утвержденных Приказом Ростехнадзора от 11.12.2013 № 599, **переработка полезных ископаемых** включает деятельность по ведению технологических процессов дробления, обогащения, окускования и минерализации руд и концентратов. Таким образом, налогоплательщик определяет в качестве объекта налогообложения налога на добычу полезных ископаемых - бутовый камень, добытый на месторождении известняков, который в дальнейшем направляется для переработки в щебень на специальной производственной линии.

Пленум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в Постановлении № 64 отметил, что при определении объекта по налогу на добычу полезных ископаемых судам следует иметь в виду: поскольку в силу абзаца второго пункта 1 статьи 337 Налогового кодекса Российской Федерации **не может быть признана полезным ископаемым продукция, полученная при дальнейшей переработке** (обогащении, технологическом переделе) полезного ископаемого и являющейся продукцией обрабатывающей промышленности, не признается по общему правилу полезным ископаемым и продукция, в отношении которой были осуществлены предусмотренные соответствующими стандартами технологические операции, не являющиеся операциями по добыче (извлечению) полезного ископаемого из минерального сырья (например, операции по очистке от примесей, измельчению, насыщению и т.д.).

Таким образом, из абз. 2 п. 1 ст. 337 НК РФ следует, что щебень не может быть объектом налогообложения, так как является продуктом дальнейшей переработки (технического передела – дробления) полезного

ископаемого (строительного камня), и не соответствует признакам добытого полезного ископаемого, указанных в абз. 1 п. 1 ст. 337 НК РФ, поскольку не является первой по своему качеству продукцией, соответствующей национальному стандарту Российской Федерации. Такой первой по своему качеству продукцией является именно строительный (бутовый камень), который соответствует требованиям по качеству ГОСТу 4001-2013. Следует учитывать тот факт, что зона добычи и зона переработки, как правило, разделены между собой в целях соблюдения норм промышленной безопасности, а также то, что переработку добытого строительного (бутового) камня могут осуществлять иные перерабатывающие организации. Кстати, отгрузка добытого строительного (бутового) камня неаффилированным сторонним предприятиям для дальнейшей переработки снимает налоговые претензии с добывающего предприятия, и добытым полезным ископаемым становится строительный (бутовый) камень, что не может вызывать многочисленные вопросы к трактованию налоговыми органами норм Налогового Кодекса Российской Федерации.

Вышеприведенной позиции Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации при рассмотрении вопросов идентификации добытого полезного ископаемого следует, например, и ФАС Уральского округа, который опровергает доводы налоговой инспекции, согласно которым добыча известняка включает в себя его добычу, дробление и измельчение, при этом не изменяются физико-химические свойства полезного ископаемого добытого в карьере и прошедшего механическую обработку, а изменению подвергаются только объемные показатели в результате разбивки карьерного камня механическим способом, соответственно полезное ископаемое, добытое на месторождении и раздробленное механическим способом на фракции, является природным минеральным сырьем, прошедшим первичную обработку, то есть, доведенным до ТУ камня известнякового, являющегося таким образом, добытым полезным ископаемым.

В Постановлении ФАС Уральского округа от 09.12.2009 № Ф09-9738/09-СЗ указано, что работы по измельчению известняка не являются первичной обработкой полезного ископаемого, входящей в процесс его добычи, поскольку не направлены на доведение минерального сырья до требуемого стандартами и техническими условиями качества, а направлены на получение нового вида продукции, соответствующего иным техническим условиям, чем добытое полезное ископаемое. Неизменность физико-химических свойств при дроблении известняка не опровергает вывод о получении нового продукта.

И наконец, действующими государственными стандартами формализованы различия, согласно которым одновременно существуют ГОСТ 4001-2013 «Камни стеновые из горных пород. Технические условия» и ГОСТ 8267-93 «Щебень из природного камня для строительных работ. Технические условия» в сферах применения строительного камня и щебня.

Следует учитывать тот факт, что производитель обязан сертифицировать продукцию в соответствии с действующим законодательством, что можно отнести и к строительному (бутовому) камню.

С учетом вышеизложенных норм и обстоятельств налогоплательщику будет разумнополагать, что добытым полезным ископаемым следует считать извлеченный из недр строительный (бутовый) камень, прошедший первичную обработку в границах горного отвода и отгруженный перерабатывающему дробильно-сортировочному производству предприятия.

Однако, отдавая должное многообразию и особенностям технологических процессов, можно допустить, что щебень при определенных обстоятельствах может являться облагаемым полезным ископаемым (в целях налогообложения), но только в случае его получения непосредственно в ходе добычи, (а не переработки) с применением специальных видов добычных работ к которым НК РФ относит подземную газификацию и выщелачивание, дражную и гидравлическую разработку

россыпных месторождений, скважинную гидродобычу, добычу полезных ископаемых из пород вскрыши или хвостов обогащения, сбор нефти с нефтеразливов при помощи специальных установок. Именно подобный случай, на наш взгляд, и был в основании вынесенного определения Верховного Суда РФ № 309-КГ18-5990 от 30.05.2018, на которое в налоговых спорах ссылаются налоговые органы в настоящее время. В указанном определении Верховный Суд указал, что суды нашли, что объектом налогообложения применительно к деятельности артели является строительный камень (щебень). Судами учтено, что первой продукцией горнодобычи, по своему качеству соответствующей национальному стандарту, является именно щебень. Государственного стандарта на полезное ископаемое «скальный грунт» не существует. Таким образом, в данном конкретном споре с налоговым органом налогоплательщику необходимо было при определении продукции, первой по своему качеству соответствующей национальному стандарту, руководствоваться ГОСТ 4001-2013. Важно отметить, что частный случай в подобной ситуации не может быть распространен на более широкий круг правоотношений, а значит, логично, не может быть признан объектом налогообложения щебень, являющийся продуктом более высокого технологического передела и полученный без применения технологий, являющихся специальными видами добычных работ. В противном случае, логично предположить дальнейшее развитие налоговых споров в этом направлении, и, следующим этапом может быть признание полезным добытым ископаемым иная продукция, кроме щебня, получаемая из строительного (бутового) камня: отделочный камень, известь, минеральные порошки и другая продукция, имеющая сходные физико-химические свойства. А при рассмотрении вопроса добычи нефти, например, можно исследовать вопрос многочисленных конечных продуктов переработки, также имеющих сходные физико-химические свойства, и подлежащие налогообложению НДС.

Изменение правоприменительной практики при неизменности закона приводит к тому, что горнодобывающие предприятия много лет, являющиеся добросовестными налогоплательщиками, в одночасье, при проведении выездной или камеральной проверок, переходят в разряд недобросовестных и имеющих налоговую задолженность за три предшествующих налоговых периода (в 2019 году это 2016, 2017, 2018 г.г.), а при отсутствии возможности погашения доначисленных налогов становятся фигурантами уголовного дела, а их руководство привлекается к субсидиарной ответственности, что является недопустимой ситуацией. Необходимо сдерживать безнаказанное стремление наращивать собираемость налоговых платежей ценой потери устойчивого развития и разумного планирования целой отрасли. Недопустимо произвольное изменение правил, подгон практики под «удобные прецеденты» с целью достижения желаемых показателей по сбору налоговых платежей, произвольно пользуясь конъюнктурой государственных интересов.

Рассмотрение одного из многочисленных примеров трактования норм действующего налогового законодательства, которых сегодня огромное множество в правоприменительной практике, например, в части отнесения имущества к движимому и недвижимому, ситуационные вопросы восстановления НДС, отнесение расходов к прямым и косвенным и десятки других подобных ситуаций, показывает наличие проблем, требующих незамедлительного решения. Возникающие спорные вопросы необходимо решать, но решение путем формирования арбитражной практики не совсем логично и дорого для всех участников процесса по сбору налоговых обязательств. В ФНС России в октябре 2019 года состоялось первое заседание Экспертного совета. Его основная задача – формировать предложения по совершенствованию практики применения налогового законодательства крупнейшими налогоплательщиками с учетом отраслевых особенностей, а также обеспечивать единые правоприменительные подходы. В рамках работы данного Экспертного совета изучаются спорные вопросы, а затем принимается комплексное решение, актуальное для всех. Необходима

инициатива профессионального сообщества с целью вынесения данной проблемы на обсуждение данным Экспертным Советом.

Более глобальное решение данных вопросов также предполагает участие профессионального сообщества и привлечение субъектов, обладающих правом на нормотворческую инициативу, с целью недопущения вольного трактования действующих норм законодательства. Это позволит горнодобывающим компаниям обеспечить необходимые темпы развития, модернизации, а также обеспечит мультипликативный эффект в виде дальнейшего создания рабочих мест, увеличения налоговых платежей в бюджеты всех уровней и, в итоге, обеспечение стабильности в макроэкономических показателях.

Список литературы

1. Ряховский Д.И. Трансформация налогового контроля в условиях цифровой экономики НАУКА И МИР Международный научный журнал, No 4(56),2018,
Том 1
http://scienceph.ru/preparationhttp://scienceph.ru/d/413259/d/science_and_world_no_4_56_april_vol_i.pdf
2. Ряховский Д.И., Бабурян Л.М., Трансформации налогового законодательства как элемент развития налогового консультирования в условиях цифровой экономики // Управление экономическими системами: электронный научный журнал. 2018. № 3 (109)<http://www.uecs.ru/finans-i-kredit/item/4813-2018-03-07-12-06-56>
3. Ряховский Д.И., Кирина Л.С. Легендирование как новый способ построения взаимоотношений налогоплательщиков с налоговыми органами в процессе разрешения налоговых споров // Этап:

экономическая теория, анализ, практика. – 2017. -№ 1- с. 68-78.

4. Ряховский Д.И., Рудикова Е.В. Современные теоретические подходы к классификации налоговых рисков Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров)- М, 2013 №5.- с.29-37
5. Хоружий Л.И., Катков Ю.Н., Хоружий В.И. Обеспечение налоговой безопасности российских организаций // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2016. - № 6. – С. 34-41.