

ИЗМЕНЕНИЕ ПРАВОПРИМЕНИТЕЛЬНОЙ ПРАКТИКИ НДС ПРИ НЕИЗМЕННОСТИ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА

Пожарова Д.В., Фролов И.М., Ульянов А.В., Рабаданов А.М., студенты факультета налогов, аудита и бизнес-анализа Финансового университета при Правительстве Российской Федерации, г. Москва

Pozharova D.V., Frolov I.M., Ulyanov A.V., Rabadanov A.M., students of the Faculty of Taxes, Audit and Business Analysis of the Financial University under the Government of the Russian Federation, Almaty, st. Moscow

ogonkov1999@mail.ru

auluanov03@mail.ru

Pozharova01@mail.ru

ali.yusupov.0202@mail.ru

***Аннотация:** Термин налоговые риски есть понятие принципиально новое в правовом и научном пространстве России, что обусловлено в первую очередь не столь давним переходом от социалистической модели экономики к рыночной. Так или иначе, отечественные исследователи проводят анализ вопроса связанного с заданной тематикой, где ключевыми тезисами представляются предпринимательство, государственное регулирование и финансовые отношения государства и прочих субъектов рынка. В данной статье речь пойдет о таком частном случае возникновения налоговых рисков, как изменение правоприменительной практики НДС, при котором законодательство остается неизменным*

***Ключевые слова:** Налоги, налоговые риски, щебень, карьер, цель налогообложения, добыча, полезное ископаемое, НДС, первичная переработка, решение Арбитражного суда, спор*

***Annotation:** The term tax risks is a fundamentally new concept in the legal and scientific space of Russia, which is primarily due to the not so long-ago transition from a socialist model of the economy to a market one. One way or another, domestic researchers analyze a question related to a given topic, where the key theses are entrepreneurship, state regulation and financial relations of the state and other market entities. In this article we will talk about such a special case of tax risks, as a change in the enforcement practice of the MET, in which the legislation remains unchanged*

Keywords: *Taxes, tax risks, crushed stone, quarry, purpose of taxation, extraction, mineral resources, mineral extraction tax, primary processing, Arbitration court decision, dispute*

Введение:

Прежде всего определим элементы исследуемого налога. НДС – это прямой, федеральный налог. Налогоплательщиками признаются иностранные и российские организации- пользователи недр, стоит отметить, что в России практически все полезные ископаемые, не считая мела, некоторых видов глины и песка, являются государственной собственностью и требуют лицензирования, и организации, добывающие в карьерах те или иные ископаемые, обязаны встать на учет согласно статье 335 НК. Обратим внимание на существенное расхождение настоящей практики применения законодательных норм и подобной практики предыдущих периодов. В перспективе последних 5-6 лет наблюдается внезапный рост споров налогоплательщиков и налоговых органов именно насчет самого объекта обложения. Налоговый орган считает, что при добыче полезного ископаемого как камень необходимо учесть полный комплекс работ и мероприятий, осуществляющихся в карьере. А в результате объектом налогообложения становится щебень, то есть конечный выпускаемый предприятием продукт, что значительно увеличивает сумму к уплате. Вполне закономерно и очевидно, что подобное расхождение связано непосредственно с неопределенностью норм НК о стадиях добычи и переработки ископаемых. Также уже несколько лет открыт вопрос по поводу отнесения щебня к горнодобывающей промышленности, хотя в недавнем прошлом этот вид ископаемого относили налоговые органы к продуктам обрабатывающей промышленности и даже не признавался как объект НДС.

Анализ судебной практики:

Методические указания по контролю за технической обоснованностью расчетов платежей при пользовании недрами [7] дают следующее представление: добытые полезные ископаемые представляются, в частности, полезные ископаемые, выданные из недр на поверхность при подземной разработке месторождения, вывезенные из карьера и прошедшие первичную обработку. К первичной переработке относятся операции по переработке получаемого из недр минерального сырья по технологическим схемам. Прежде всего рассмотрим следующее понятие: «продукция высокой степени технического передела». В общем смысле под этим термином понимают ту продукцию, полученную на конечном этапе переработки. Однако, поскольку в законе отсутствуют особые уточнения на предмет идентификации ископаемого согласно соответствующему стандарту, налоговые и судебные органы произвольно отклоняют позицию налогоплательщиков о соответствии продукции ГОСТу 31436-2011 «Породы горные скальные для производства щебня для строительных работ», даже если ссылка на данный ГОСТ содержится в техническом проекте разработки месторождения/карьера. Вследствие формируется вывод о необходимости

применения ГОСТ 8267-93 «Щебень и гравий из плотных горных пород для строительных работ». В настоящее время, базой налогового спора в вопросе налогообложения организаций, добывающих щебень, представляется ситуация, когда организации добывают строительный камень, но налоговые органы идентифицируют таковой как щебень (раздробленный камень), которое необходимо облагать НДС. А так как продукт переработки по цене значительно дороже исходных материалов, все это увеличивает налоговую нагрузку. Весьма примечателен факт начала применения данного подхода – некоторые специалисты утверждают, что данная практика сформировалась именно в тот момент, когда поступления налогов от горнодобывающей отрасли существенно сократились. Например, в Постановлением Арбитражного суда Поволжского округа [4] дано следующее представление: дробление известняка есть элемент технологического цикла добычи горных пород в карьере. Аналогичный вывод был сформулирован в Постановлении Арбитражного суда Уральского округа [6], который содержал следующее: в выданной лицензии Артели «Урал-Норд», был идентифицирован вид строительного камня как андезиты и их туфы. Иными словами, заявителю была выдана лицензия именно на строительный камень. Полученный в результате взрыва горной массы и бурения камень классифицируют как щебень, который соответствует стандарту качества ГОСТ 8269.0-97. Таким образом, добыча, дробление и сортировка щебня представляют собой единый технологический процесс, из чего следует, что в целях налогообложения полезным ископаемым будет признан щебень различных фракций. В Решении Арбитражного суда Свердловской области¹ представлены следующие умозаключения: щебень представляет собой добытое полезное ископаемое в целях налогообложения, а процесс добычи щебня есть цикл добычных работ. Тогда для исчисления НДС добытый камень идентифицируется по ГОСТу 8267-93 «Щебень и гравий из плотных горных пород для строительных работ, технические условия». Тем не менее в прочих судебных решениях можно наблюдать несколько иные выводы. Так, например, Решении по делу ООО «Уральский щебень» было указано, что по составу своих физико-механических свойств камень и щебень тождественны, их же изменения есть следствие дробления. Тогда суд указал на отсутствие материалов по делу, свидетельствующих о выработке качественно новой продукции посредством дополнительно переработки.

Исходя из вышеизложенного материала можно выявить две вероятные ситуации: организация занимается добычей строительного камня и продает его (реализует), НДС будет уплачивать с реализации; иная организация производит, помимо добыче ископаемого, обогащение минерального сырья, тем самым задействует обогатительное оборудование, либо передает другой компании на давальческую переработку и только в самом конце всего этого процесса уплачивает НДС на реализацию щебня третьим лицам. Тогда объект

¹ Решение Арбитражного суда Свердловской области от 29.12.2020 по делу № А60-45531/2020 – ООО «Водолей» (оставлено в силе Постановлением Арбитражного суда Уральского округа от 24.06.2021 № Ф09-4269/21)

налогообложения в представлении, сформулированным ИФНС является щебень. Для более детального анализа и выявления сущности налоговых споров по вопросу НДС, рассмотрим судебную подробно приведенную практику. В качестве первого объекта исследования выступает Биянковский щебеночный карьер. По данным СМИ и Межрайонной инспекции ФНС по челябинской области этот карьер задолжал около 122 миллионов рублей, ввиду доначисления НДС в период с 2016-2019 годы. С чем же связан огромный долг компании? С тем, что налоговые органы приняли дробление бутового камня как добычу, следовательно, НБ выросла в десятки раз. Стоит отметить и то, что подобный рост НБ связан с тем, что первичный продукт в разы дешевле вторичного. Затем в 2018-2019 годах были проведены многочисленные работы ФНС с налогоплательщиками, как можно заметить, ранее подобные споры выигрывали налогоплательщики, однако судебная практика изменилась в 2018 году, когда Верховным Судом было указано: «полезным ископаемым признается щебень различных фракций». Раскрывая смысл Определения Верховного Суда, отметим, что процесс дробления камня относят к добыче, а не к переработке, поэтому стали начислять НДС на получаемую продукцию, сделанную из добытых из недр минеральных ресурсов и сырья. В первой инстанции судебное разбирательство оказалось на стороне ФНС, но решением апелляционного суда был одобрен иск налогоплательщика, был сделан вывод «щебень - это уже не полезное ископаемое, а продукт более высокого передела, который не может быть объектом обложения НДС». Позже случился снова «поворот» ситуации, Арбитражный суд Уральского округа вернул спор и выявил новый подход к начислению НДС. Как было отмечено, физическое воздействие на строительный камень не меняет основного характера продукта, а предпринято лишь для уменьшения его габаритов (тот же материал, но маленького размера). Подобные постоянные перемены в юридической практике запутали и дезориентировали не только участников процесса, ведь от этого зависело, станет ли накладываться этот пример на ситуацию с другими недропользователями. Подобная практика может привести к тенденции привлечения к ответственности за неправомерную добычу горных пород в случае неуплаты НДС с щебня, поскольку лицензированию подлежала деятельность по добыче именно строительного камня. Существует следующая позиция: что на сегодняшний день объект и предмет налогообложения определен субъективно налоговыми специалистами, кто некомпетентен в данном вопросе. Помимо этого, компании вводит заблуждение и критерий выездных проверок, так как они проходят выборочно. Не добавляют и ясности методики определения налоговых ставок, что затрудняет для организаций процесс планирования доходов и расходов. Далее обратимся к делам ООО «Завод сухих строительных смесей «Велес» [8] и ООО «Миньярский карьер» [9]. Прежде всего отметим, что «Миньярский карьер» – достаточно крупное производство. Согласно данным системы «Контур.Фокус», среднесписочная численность работников компании в 2019 году составляла 285 человек, а выручка на конец года фиксировалась в районе 1,8 млрд при чистой прибыли в 76,9 млн. Учредителями ООО в системе указаны Станислав Шагдамов с долей 16% и Miniline Holdings Limited (Кипр) – 84 %.

Основной повод для разногласий вновь обострен ввиду неопределенности объекта налогообложения. Компания производит бутовый камень, однако представление ФНС содержит, что объектом является щебень (если быть точнее, де-юре и де-факто получаемый при переработке того самого строительного (бутового) камня). На самом деле, разница между двумя этими ископаемыми весьма значительная, так как она влияет на размер налога к уплате. Стоит не упускать из внимания и то, что ранее налоговые инспекции не имели каких-либо претензий к компаниям в данной части, соглашаясь, что налогоплательщики добывают именно строительный (бутовый) камень. Но 2019 год стал знаковым для отрасли. Подход фискальных органов, равно как и судов отдельно взятого региона (Челябинской области) поменялся. И это при том, что ни закон, ни производственные процессы у горнодобывающих предприятий существенно не менялись. По итогам ревизии ООО «Миньярский карьер» несколькими решениями было доначислено свыше 13 млн НДС, а также применены миллионные штрафные санкции. Спор, по сути, развернулся вокруг объекта налогообложения: предприниматели заявляли, что им должен являться бутовый камень, добытый на Миньярском месторождении известняков, а сотрудники ФНС указывали, что расчеты необходимо строить на объемах щебня: «Миньярский карьер считает, что конечный продукт переработки строительного камня, щебень, не соответствует признакам полезного ископаемого, установленным ст. 337 НК РФ. По мнению заявителя, добываемый им строительный камень (бутовый) является результатом разработки месторождений, а щебень – это продукт ее дальнейшей переработки, которая не относится к технологическому процессу добычи строительного камня», – комментируют в челябинской ФНС. Налоговая, напротив, указывала, что дробление минерального сырья до соответствующих стандарту фракций не может расцениваться как обогащение либо технологический передел и не свидетельствует о том, что получаемая продукция, щебень, является продукцией обрабатывающей промышленности. «Инспекция считает, что добытым полезным ископаемым ООО «Миньярский карьер» следует признать щебень, поскольку именно щебень является продукцией разработки месторождения известняков с учетом технического проекта разработки», – указывал на позицию ФНС арбитраж, отмечая, что также инспекция ссылалась на общероссийский классификатор, где щебень относится к разделу «Продукция горнодобывающих производств». В итоге арбитраж Челябинской области, как отмечено выше, поддержал позицию фискалов: «Процессы дробления и измельчения камня до щебня отнесены классификатором к видам добычных работ, равно как и щебень назван среди продуктов горнодобывающей промышленности. «Миньярскому карьере» присвоен ОКВЭД – «Добыча и первичная обработка известняка и гипсового камня». Таким образом, согласно техническим проектам, <...> комплекс технологических операций по добыче полезного ископаемого состоит из добычи строительного камня и первичной обработки его на ДСК. <...> Следовательно, если техническим проектом разработки месторождения предусмотрено получение щебня, и операции по первичной обработке строительного камня в соответствии с ОКВЭД относятся к добывающей

промышленности, то для целей налогообложения ископаемым будет признаваться щебень», – заключила первая инстанция. На текущий момент жалоба ООО уже принята апелляцией к производству. Таким образом в рамках настоящей статьи мы можем сделать вывод об актуальности проблемы, в реалиях настоящего законодательства и действующей правовой базы налоговой системы, потенциальной угрозы налоговых рисков в результате отсутствия необходимых уточнений в нормативно-правовой базе определяющей объект налогообложения на примере горнодобывающей промышленности.

Предлагаемые изменения

В ходе анализа представленных данных, были выявлены некоторые методы и приемы решения вопроса неопределенности и влияния изменений в правоприменительной практике в сфере НДС. Прежде всего стоит отметить, что урегулирование подобных споров влияет на инвестиционную привлекательность ряда бизнес-отраслей Российской Федерации, иными словами, в совокупности потенциальный платежеспособный спрос на инвестиции, что немаловажно для стратегической цели страны, так как именно большая часть привлеченных на сегодняшний день инвестиций до сих пор сконцентрирована преимущественно в добывающей промышленности. В первую очередь стоит задуматься о введении некоего «классификатора», который помог бы давать полноценную идентификацию и определение вида камня, размер, что является принципиально важным в целях налогообложения. Помимо этого, необходимо провести уточнения в нормативно-правовом регулировании применительно определения добываемых камней, описать в Налоговом кодексе РФ точные данные, размеры объекта налогообложения НДС, чтобы каждый налогоплательщик мог точно указать, что именно использует в своей деятельности и что добывает: строительный (бутовый) камень или же все-таки щебень (де-юре и де-факто получаемый при переработке того самого строительного (бутового) камня и распознать ставку для конкретно своего объекта обложения. Налог на добавленную стоимость и вся информация на этот счёт содержится в Налоговом кодексе в главе 26, а именно в статье 337. Было бы уместно добавить к пункту 2 пп. 10 ст. 337 те самые уточнения. В нашем представлении это могло бы выглядеть так: «неметаллическое сырье, используемое в основном в строительной индустрии (гипс, ангидрит, мел природный, доломит, флюс известняковый, известняк и известковый камень для изготовления извести и цемента, песок природный строительный, галька, гравий, песчано-гравийные смеси, камень строительный, облицовочные камни, мергели, глины, другие неметаллические ископаемые, используемые в строительной индустрии); Строительный бутовый камень, щебень». Иными словами, необходимо сформировать точную классификацию видов камней, поскольку вокруг них чаще всего возникают споры между сотрудниками ФНС и налогоплательщиками. Существенным доводом представляется факт того, что организация может идентифицировать тот или иной вид полезного ископаемого определённым образом, несмотря на судебную практику прочих организаций в

подобных ситуациях, к примеру как в деле Бьянковского карьера налогоплательщик выиграл суд, а в деле Миньярского карьера организации не удалось оспорить решения налогового органа, что негативно сказалась на финансовом и экономическом положении предприятия, а налоговый орган в свою очередь может определить тот же самый добытый камень иным образом. Подобное введение может в перспективе значительно сократить появления разногласий между ФНС и организациями. Помимо этого, стоит обратить внимание на факт отсутствия каких-либо контрольных прецедентов со стороны налогового органа в отношении компаний, определяя правомерным декларирование как объекта НДС, на базе отчетных сведений, резюмирующих, что налогоплательщики добывают именно строительный (бутовый) камень. Тем не менее в определенный момент «политика» налоговой и судов изменилась, а налогоплательщики, оставаясь несведущими в данном вопросе, получали обязательства по уплате штрафов и пени, а так же были привлечены к иным мерам ответственности.

Заключение

По существу приведенного анализа эффективной мерой нивелирования налоговых споров по вопросу НДС представляется преждевременная проверка ФНС, формирование комплексной классификации видов камня и разъяснений для налогоплательщика по вопросу определения объекта налогообложения, деятельности организации (происходит добыча камня или же первичная переработка). Так же вполне эффективной мерой представляется проверка по существу практики применения налоговыми органами тех или иных нормативных актов, во избежание не опосредованного изменения правоприменительной практики, которая может негативно отразиться для налогоплательщиков. Так или иначе необходимо сохранить некоторый порядок в этой сфере в том числе для справедливости и создания более прозрачной налоговой системы.

Библиографический список:

- 1) "Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая)" от 31.07.1998 N 146-ФЗ (ред. от 26.03.2022)
- 2) Пенкин П.В. Налоговые риски и возможности управления ими / Вестник Российского университета кооперации 2018
- 3) Седаев П. В. Классификация налоговых рисков со стороны налогоплательщика и пути их минимизации / Актуальные вопросы экономических наук 2014
- 4) Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 19.06.2020 № Ф06-62167/2020 по делу № А65-25826/2019 (оставлено в силе Определением ВС РФ от 06.10.2020 № 306-ЭС20-14062)

5) Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 05.02.2018 № Ф09-8341/17 по делу № А60-3386/2017 – Артель старателей «Урал-Норд» (оставлено в силе Определением ВС РФ от 30.05.2018 № 309-КГ18-5990)

6) Решение Арбитражного суда Свердловской области от 29.12.2020 по делу № А60-45531/2020 – ООО «Водолей» (оставлено в силе Постановлением Арбитражного суда Уральского округа от 24.06.2021 № Ф09-4269/21)

7) «Методические указания по контролю за технической обоснованностью расчетов платежей при пользовании недрами" (утв. Постановлением Госгортехнадзора РФ 10.12.1998 N 76, N РД-07-261-98) (дата введения 01.07.1999)

8) Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 24.11.2020 N Ф09-6419/20 по делу N А76-34250/2019

9) Постановление Восемнадцатого арбитражного апелляционного суда от 09.06.2021 N 18АП-1515/2021 по делу N А76-6024/2020.