

Арбитражная практика по вопросам НДСПИ в 2006 г.

С.Ю. Шаповалов, генеральный директор юридической компании «Налоговая помощь»

В 2006 г. арбитражная практика по вопросам исчисления налога на добычу полезных ископаемых (НДПИ) обогатилась небольшим количеством по-настоящему интересных решений. Остановимся подробно на трех из них.

«Без перерасчетов с бюджетом»

Когда был принят Федеральный закон от 21 июля 2005 г. № 107-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и о признании утратившими силу некоторых положений законодательных актов Российской Федерации», сразу возник вопрос, как надо понимать отдельные его положения. Напомним, что этот Закон коснулся главы 26 Налогового кодекса Российской Федерации (изменение вступило в силу 26 августа 2005 г.), принципиально изменив определение газового конденсата, который подлежит обложению НДСПИ. Если до поправок существовала неопределенность, является ли добытым полезным ископаемым (ДПИ) стабильный или нестабильный газовый конденсат, то с поправками стало понятно, что только нестабильный газовый конденсат должен признаваться полезным ископаемым.

Поправки интересны еще и тем, что им была придана обратная сила. Законодатель прямо указал, что новое определение применяется:

- в части газового конденсата из газоконденсатных месторождений к правоотношениям, возникшим с 1 января 2002 г., без проведения перерасчетов с бюджетом;
- в части газового конденсата из всех других видов месторождений к правоотношениям, возникшим с 1 января 2004 г., без проведения перерасчетов с бюджетом.

Когда Закон был только принят, никто еще точно не знал, как надо понимать оговорку «без проведения перерасчетов с бюджетом». Для многих эта оговорка означала, что налогоплательщик, изначально (т.е. с 2002 г.) занявший позицию, что добытое полезное ископаемое — это нестабильный газовый конденсат, может не опасаться доначисления налоговыми органами налогов исходя из того, что на са-

Арбитражная практика в 2006 г. по вопросам исчисления налога на добычу полезных ископаемых (НДПИ), по мнению автора, обогатилась небольшим количеством по-настоящему интересных решений. Автор останавливается подробно на нескольких ярких примерах применения изменений в налоговом законодательстве и их толкования судебными инстанциями за этот период. Данные примеры касаются оговорки "без перерасчетов с бюджетом", соннедропользования, коэффициента 0,7, значения технических проектов для целей НДСПИ.

мом деле добытым полезным ископаемым следовало признавать в то время стабильный газовый конденсат. Таким образом, данная поправка для таких налогоплательщиков устраняла возможный или существующий конфликт с налоговым органом. Все остальные налогоплательщики задним числом никаких выгод от нового определения добытого полезного ископаемого получить не могли.

2006 год показал, что примерно так все и получилось. В постановлении Федерального арбитражного суда Московского округа от 18 октября 2006 г. № КА-А40/10146-06 (дело Ямбурггаздобыча)¹ указано, что недопустимость перерасчетов с бюджетом, о которых идет речь в пункте 3 статьи 4 Федерального закона от 21 июля 2005 г. № 107-ФЗ, предполагает невозможность возврата из бюджета сумм налога, самостоятельно внесенных налогоплательщиком в бюджет при исполнении ранее действовавшего Закона. Если же на момент вступления в силу поправок налогоплательщик не заплатил налог, то получить его налоговый орган уже не имеет права. Даже если налоговый орган вынес решение о доначислении НДС, то такое решение не подлежит исполнению, хотя и является правомерным! Как и предполагалось, налогоплательщики, которые правильно читали НК РФ², заплатили в итоге НДС больше, чем те, которые ошибались в его прочтении.

Стоит отметить, что в названном деле суд допустил небольшое (с точки зрения цены конкретного дела) противоречие, когда признал самостоятельным внесением в бюджет частичное взыскание НДС налоговым органом по результатам налоговой проверки. По нашему мнению, говоря о самостоятельности, суд имел в виду, что налог уплачен налогоплательщиком без всякого принуждения, т.е. добровольно. Однако взысканная налоговым органом или даже уплаченная налогоплательщиком по требованию сумма НДС в данной ситуации не могла считаться уплаченной без принуждения.

Следовательно, такая сумма была уплачена налогоплательщиком самостоятельно, а потому подлежала возврату налогоплательщику. И хотя в рассматриваемом деле налогоплательщик сам не настаивал

на возврате ему этой части НДС, это не значит, что и другие налогоплательщики, с которых налоговые органы в аналогичной ситуации взыскали НДС, не смогут вернуть излишне взысканный налог.

Алгебраическое толкование

По-прежнему мало занимается анализом практики по НДС Высший Арбитражный Суд Российской Федерации. В 2006 г. ВАС РФ «осилил» всего два дела. Первое касается набившей всем оскомину минеральной воды. Останавливаться на этом деле нет никакого смысла. По сути ВАС РФ пресек довольно грубую попытку уклониться от налогов путем заключения договора простого товарищества между недропользователем и лицом, которое занималось доведением добытого недропользователем сырья до ГОСТ³. ВАС РФ дал понять, заключив договор простого товарищества, его стороны не становятся сонедропользователями. Недропользователя определяет исключительно лицензия. У кого лицензия — тот и недропользователь, а значит, плательщик НДС.

Куда интереснее второе дело — постановление Президиума ВАС РФ от 19 июня 2006 г. № 14842/05. Оно касалось статьи 342 НК РФ, а конкретно — толкования нормы, устанавливающей коэффициент 0,7:

Налогоплательщики, осуществившие за счет собственных средств поиск и разведку разрабатываемых ими месторождений полезных ископаемых или полностью возместившие все расходы государства на поиск и разведку соответствующего количества запасов этих полезных ископаемых и освобожденные, по состоянию на 1 июля 2001 г., в соответствии с федеральными законами от отчислений на воспроизводство минерально-сырьевой базы при разработке этих месторождений, уплачивают налог в отношении полезных ископаемых, добытых на соответствующем лицензионном участке, с коэффициентом 0,7.

Анализ этой нормы позволяет сделать вывод, что для того чтобы получить право на льготу (пониженную ставку), надо выполнить два условия:

¹ См. также постановление ФАС МО от 11 ноября 2005 г. № КА-А40/7248-05.

² Мы исходим из того, что правильное прочтение подразумевало признание полезным ископаемым для целей НДС стабильного газового конденсата.

³ См. Постановление Президиума ВАС РФ от 30 мая 2006 г. № 15577/05.

- осуществить за счет собственных средств поиск и разведку месторождения или полностью возместить все расходы государства на поиск и разведку месторождения;
- иметь освобождение, по состоянию на 1 июля 2001 г. от отчислений на воспроизводство минерально-сырьевой базы при разработке этого месторождения.

В деле, которое рассмотрел ВАС РФ, спор возник из того, что налогоплательщик, который в принципе не занимался разработкой своего месторождения в 2001 г. (оно было только в 2003 г. поставлено на государственный баланс запасов), посчитал, что он автоматически выполнил второе условие. По мнению налогоплательщика, отсутствие объекта налогообложения могло быть приравнено к освобождению от налогообложения.

Однако ВАС РФ не согласился с таким подходом. То обстоятельство, что недропользователь до вступления в силу главы 26 НК РФ не являлся плательщиком отчислений на воспроизводство минерально-сырьевой базы, не может расцениваться как освобождение его от уплаты таких платежей. Следовательно, второе условие им не соблюдено, а значит, и льгота не положена.

Сделав такой вывод, ВАС РФ фактически лишил недропользователей, которые не занимались добычей полезных ископаемых до 2002 г., возможности применения коэффициента 0,7. Между тем обоснованность такого вывода может быть поставлена под сомнение.

Для удобства дальнейших рассуждений обозначим указанные в обсуждаемой норме статьи 342 НК РФ условия для применения льготы как:

- *условие 1* — осуществить за счет собственных средств поиск и разведку месторождения;
- *условие 2* — полностью возместить все расходы государства на поиск и разведку месторождения;
- *условие 3* — иметь освобождение, по состоянию на 1 июля 2001 г., от отчислений на воспроизводство минерально-сырьевой базы при разработке этого месторождения.

По правилам русского языка обсуждаемую норму можно прочесть двояко:

- (*условие 1 или условие 2*) **и** *условие 3*;
- *условие 1 или (условие 2 и условие 3)*.

Первое прочтение — это то, что выбрал ВАС РФ. Согласно ему для получения льготы недропользователь всегда должен выполнить два условия. При этом есть некоторая вариативность в отношении первого из двух условий. Однако есть и альтернативное прочтение, согласно которому законодатель допускает ситуацию, когда для получения льготы будет достаточно выполнить и одно условие, а именно — осуществить за счет собственных средств поиск и разведку месторождения.

Поскольку русский язык разрешает понимать норму статьи 342 НК РФ двояко, то согласно пункту 7 статьи 3 НК РФ право выбора варианта прочтения должно принадлежать налогоплательщику. Разумеется, недропользователь в большинстве случаев захочет выбрать второй вариант прочтения.

Отметим, что есть и еще один аргумент, подтверждающий правильность именно второго варианта. Как хорошо заметно на схеме анализа обсуждаемой нормы статьи 342 НК РФ, все три условия соединяются союзами «и» и «или». Эти два союза являются так называемыми логическими операторами. Они используются в булевой алгебре — разделе математической логики, изучающем высказывания и операции над ними.

Булева алгебра, как наука точная, давно выработала правила приоритета операторов булевой алгебры. Согласно этим правилам оператор «и» имеет приоритет перед оператором «или». Следовательно, верным является второй способ. Подобный способ толкования норм мы предлагаем называть алгебраическим толкованием.

Таким образом, налогоплательщики, которые когда-либо (например, в 2006 г.) осуществили за счет собственных средств поиск и разведку разрабатываемых ими месторождений полезных ископаемых, могут получить право на применение коэффициента 0,7.

Если считать, что ВАС РФ, принимая свое решение, не учел этого обстоятельства, то можно надеяться, что он может еще раз высказаться на эту тему. Причем очень вероятно, что сделает это уже в 2007 г., поскольку в арбитражной практике состоялось несколько дел, в которых было использовано толкование, приводящее к тому же результату, к которому приводит алгебраическое толкование⁴.

⁴ См. постановление ФАС ПО от 29 июня 2006 г. № А12-35205/05-С10.

Значение технических проектов для целей НДС

В 2006 г. было вынесено несколько решений по Михайловскому и Коршуновскому горно-обогатительным комбинатам (ГОК). Вопрос, который был поставлен перед судами, что является полезным ископаемым для металлургического ГОК, был разрешен для каждого ГОК диаметрально противоположным образом.

В деле Коршуновского ГОК⁵ суды пришли к выводу, что добытым полезным ископаемым выступает железорудный концентрат, а не руда железная сырая. А в деле Михайловского ГОК суды определили, что для них добытое полезное ископаемое — это не железорудный концентрат, а руда богатая и руда железная товарная необогащенная. Интересно, что решения судов, хотя и диаметрально противоположны по результатам, но их внутренняя логика абсолютно идентична.

Разница в выводах объясняется тем, что в данных решениях суды признавали полезным ископаемым ту продукцию недропользователя, которая была заявлена в его техническом проекте в качестве конечной. Например, в решениях по делу Коршуновского ГОК суды пишут следующее:

В соответствии с проектным заданием ОАО «Коршуновский горно-обогатительный комбинат», утвержденным в ноябре 1956 г., железные рудники и обогатительная фабрика с группой обслуживающих их цехов входят в состав Коршуновского комбината, а процесс обогащения является неотъемлемой частью технологического процесса ОАО «Коршуновский горно-обогатительный комбинат».

Согласно технологической схеме от 14 мая 2005 г. № 0117-3240, представленной Обществом на камеральную проверку, первичная переработка полезного ископаемого включает добычу железной руды, участок дробления, участок обогащения, участок сушки, отгрузку концентрата на напольный склад или потребителям.

Технологический процесс общества представляет собой единую технологическую линию, которая заключается получением товарного продукта, соответствующего по качеству техническим условиям, —

железорудного концентрата (ТУ 14-5243-1-97). Комплекс технологических операций по первичной переработке минерального сырья (обогащение) заключается в удалении посторонних примесей, что не изменяет химического состава основного соединения металла.

Следовательно, добываемое обществом минеральное сырье без его обогащения не является результатом разработки месторождения, предусмотренным проектным заданием ОАО «Коршуновский горно-обогатительный комбинат», и не относится к продукции, которая в дальнейшем используется в хозяйственной деятельности путем ее реализации, поскольку минеральное сырье, извлекаемое обществом из недр, на которое им установлен стандарт предприятия, по своему качеству не пригодно для дальнейшего хозяйственного использования без его обогащения.

Для сравнения в деле Михайловского ГОК суд пишет следующее:

Пунктом 2 раздела 7 Технического проекта разработки Михайловского месторождения П 1854-1210-ПЗ определено, что продукцией горно-добывающего комплекса Общества принята руда железная товарная необогащенная двух природных типов: неокисленные железистые кварциты и богатые железные руды, в отношении которых налогоплательщиком разработаны и утверждены 28 декабря 2001 г. стандарты СТП 401 2-11.02-2001 и СТП 401 2-11.03-2001 соответственно...

Таким образом, железорудный концентрат, агло-руда и доменная руда, полученные путем технологического передела руды железной товарной необогащенной и руды богатой, соответствующих стандартам Общества СТП 401 2-11.02-2001 и СТП 401 2-11.03-2001, полезными ископаемыми не являются.

Надо отметить, что и в решениях по другим недропользователям встречаются нормы о важности технических проектов для определения того, что является добытым полезным ископаемым. Однако на чем, на каких нормах закона основано данное утверждение?

Некоторые суды, не стесняясь, дают ссылку не на норму закона, а на пункт 18 недавно отменен-

⁵ Например, в постановлении ФАС Восточно-Сибирского округа от 18 мая 2006 г. № А19-16181/05-43-Ф02-1769/06-С1, которое ВАС РФ отказался пересматривать в порядке надзора (определение от 28 августа 2006 г. № 10023-06).

ных Методрекомендаций по применению главы 26 НК РФ.

При определении продукции горно-добывающей промышленности и разработки карьеров, которая в целях главы 26 НК РФ будет признана полезным ископаемым, для каждого конкретного месторождения полезного ископаемого необходимо учитывать продукцию, которая в техническом проекте разработки данного месторождения полезного ископаемого определена как результат указанной разработки.

Кстати, специально для ГОК там даже приведен пример:

Если техническим проектом разработки месторождений полезных ископаемых в качестве продукта разработки месторождения предусмотрено получение продукции, соответствующей коду классификатора 1310120 (руда железная товарная необогащенная), то полезным ископаемым признается именно руда железная товарная необогащенная вне зависимости, реализует ли налогоплательщик руду железную сырую (код классификатора 1310100) либо концентрат железорудный (код классификатора 1310130).

При этом если техническим проектом разработки месторождений полезных ископаемых в качестве продукта разработки месторождения предусмотрено получение продукции, соответствующей коду классификатора 1310130 (концентрат железорудный по содержанию металла), то в соответствии с пунктом 3 статьи 337 НК РФ полезным ископаемым будет признан концентрат железорудный как продукция, полученная из минерального сырья с применением перерабатывающих технологий, являющихся или отнесенных в соответствии с лицензией на пользование недрами к специальным видам добычных работ.

Никаких объяснений, почему надо учитывать продукцию, которая в техническом проекте разработки месторождения полезного ископаемого определена как результат указанной разработки, налоговые органы не приводят. В этом нет ничего удивительного, поскольку НК РФ не дает оснований привязывать понятие добытого полезного ископаемого к термину «технический проект».

Определение добытого полезного ископаемого дано в статье 337 НК РФ. Среди критериев, кото-

рыми законодатель пользуется для определения термина «добытое полезное ископаемое», нет никаких намеков на технический проект.

Более того, до недавнего времени понятие «технический проект» использовалось только в статье 339 НК РФ. С 2005 г. термин «технический проект» используется в определении понятия «газовый конденсат». Но это, во-первых, случилось намного позже появления Методрекомендаций, а во-вторых, никак не объясняет связи между понятием ДПИ и техпроектom.

Более вероятно, что указанная связь обязана своим рождением статье 339 НК РФ, в которой сказано, что количество добытого полезного ископаемого необходимо определять после того, как оно пройдет весь комплекс технологических операций (процессов), предусмотренных техническим проектом разработки месторождения полезного ископаемого. Значит, логика могла быть такой: пока все операции, предусмотренные техпроектom, не будут осуществлены, то продукция будет являться минеральным сырьем.

На наш взгляд, такой подход порочен по следующим причинам.

Во-первых, он дискредитирует определение полезного ископаемого, которое дано в пункте 1 статьи 337 НК РФ. Законодатель выделяет достаточные признаки, которыми должно обладать полезное ископаемое, признаваемое объектом по НДС. Среди этих признаков отсутствует указание, что объектом налогообложения НДС является продукция горно-добывающей промышленности, которая в техническом проекте разработки данного месторождения полезного ископаемого определена как конечный результат указанной разработки. По сути, налоговые органы вводят альтернативное определение.

Во-вторых, нелогично привязывать объект налогообложения к конечному результату проекта разработки, поскольку это ведет к нарушению принципа равенства налогообложения. К примеру, возьмем те же два ГОК, производящих железорудные концентраты. Для первого ГОК установлено в качестве результата проекта разработки получение концентратов, а для их конкурента — руды необогащенной. Естественно, по логике ФНС России первая компания будет вынуждена платить налогов на единицу своей продукции больше, чем вторая. При этом никаких объектив-

ных причин, объясняющих это неравенство, не имеется.

Похоже, что и налоговые органы понимают ущербность своей позиции. В Интернете легко найти интервью Андрея Сергеевича Федорова (в то время начальника Управления ресурсных платежей МНС России), в котором он, отвечая на вопрос налогоплательщика, сказал следующее:

Конечно же, при налогообложении НДС в первую очередь необходимо учитывать продукцию, которая в техническом проекте разработки конкретного месторождения полезного ископаемого определена как результат указанной разработки. Однако если технический проект разработки конкретного месторождения предусматривает получение продукции, не отвечающей определению, данному в статье 337, НДС исчисляется исходя из количества продукции, содержащейся в добытом минеральном сырье⁶.

Исходя из всего ранее сказанного, можно заключить, что, за двумя исключениями, статья 339 НК РФ не определяет, что есть для конкретного недропользователя ДПИ, а определяет период времени, когда он должен обложить НДС свою продукцию. В общем случае момент доведения ДПИ до ГОСТ и завершение предусмотренных техпроектом операций совпадают, но так бывает не всегда. Техпроект может предусматривать изготовление продукции более высокой степени передела. В этом случае ДПИ будет производиться раньше, чем будут завершены все операции, предусмотренные техпроектом. Или, наоборот, техпроект будет позволять реализовывать минеральное сырье. В этом случае завершение наступит раньше, чем будет произведено ДПИ, соответствующее ГОСТ.

Первое из двух вышеупомянутых исключений сформулировано в пункте 8 статьи 339 НК РФ:

При реализации и (или) использовании минерального сырья до завершения комплекса технологических операций (процессов), предусмотренных техническим проектом разработки месторождения полезных ископаемых, количество добытого в налоговом периоде полезного ископаемого определяется как количество полезного ископаемого, содер-

жащегося в указанном минеральном сырье, реализованном и (или) использованном на собственные нужды в данном налоговом периоде.

К слову сказать, это правило необходимо применять также к ситуации, не описанной в НК РФ: при реализации ДПИ (а не только минерального сырья) до завершения комплекса технологических операций, предусмотренных техническим проектом разработки месторождения полезных ископаемых.

Что касается второго исключения, то оно появилось совсем недавно, после изменения определения газового конденсата. Теперь в качестве добытого полезного ископаемого признается только такой газовый конденсат, который обладает следующими характеристиками: прошедший технологию промысловой подготовки в соответствии с техническим проектом разработки месторождения до направления его на переработку. При этом под переработкой газового конденсата в НК РФ понимается строго отделение гелия, сернистых и других компонентов и примесей при их наличии, получение стабильного конденсата, широкой фракции легких углеводородов и продуктов их переработки.

Это и есть тот единственный случай, когда содержание технического проекта влияет на признание или непризнание продукции недропользователя полезным ископаемым. Только из техпроекта можно узнать, в чем заключается «промысловая подготовка» для газоконденсата, добываемого на конкретном месторождении. К примеру, техническим проектом разработки газоконденсатного месторождения может быть предусмотрено создание технологических линий, состоящих из установки низко-температурной сепарации и установки деэтанализации конденсата. В этом случае промысловая подготовка завершается на этапе деэтанализации.

А вот если технический проект месторождения, разрабатываемый конкретным недропользователем, не предусматривает этапа деэтанализации конденсата, то недеэтанализованный газовый конденсат может быть признан добытым полезным ископаемым (при наличии на него стандарта качества). □

⁶ <http://www.garweb.ru/conf/mns/20020521/index.htm>.