

Налоговые обязанности недропользователя и вопросы стандартизации на примере НДС

А.И. Бабкин, судья Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации

Проблемы

Одна из причин налоговых проблем, возникающих у организации-недропользователя в связи с добычей полезных ископаемых, — это несовершенство налогового законодательства, в частности отдельных положений главы 26 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — НК РФ). Необходимость исполнения налоговой обязанности, в данном случае по НДС, должна сопровождаться наличием реальной возможности четко и определенно знать, в каком размере и по каким основаниям следует платить этот налог.

Расчет суммы данного налога, которую следует уплатить в бюджет, производится по методике, указанной в НК РФ, в зависимости от того, какое полезное ископаемое добыто, в частности при добыче нефти и газа — по количеству (объему), в остальных случаях — по цене реализации или расчетным путем (если реализации в отчетном периоде не было).

Как показывают результаты ознакомления с практикой арбитражных судов, больше всего вопросов возникает в процессе применения норм, регулирующих налогообложение добычи твердых полезных ископаемых, особенность извлечения которых из недр заключается в том, что в чистом виде они в природе практически не встречаются (например, железо, цинк, алюминий, медь и т.п.). Например, из молибденовых руд с содержанием 0,1 % молибдена можно получать 50-процентные концентраты¹.

Поэтому даже для лиц, далеких от профессиональных тонкостей горного дела, совершенно очевидно, что, проделывая путь от ковша экскаватора до плавильной печи, где будет получен качественно новый продукт (чистый металл), сырье претерпевает существенные изменения. На первом этапе — очистка от пустой породы, дробление, сортировка, т.е. подготовка к следующему этапу — процессу обогащения,

¹ www.rubicon.com / Большая советская энциклопедия / Обогащение полезных ископаемых.

Значительная практика арбитражных судов по применению НДС стала основанием для принятия постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 18 декабря 2007 г. № 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». В своей статье автор комментирует вышеуказанное постановление, а также делится своими мыслями в отношении актуальных проблем налогообложения добычи полезных ископаемых, рассуждает о терминах и понятиях, применяемых в современном законодательстве и практике. Одним из первых в юридической литературе он говорит о проблемах применения стандарта в отношении конкретного полезного ископаемого с точки зрения норм, регулирующих обложение НДС.

продуктом которого является концентрат (например, медный концентрат в зависимости от его качества может варьировать от 30 до 70 % содержания меди). Что касается обогащения руды, то оно представляет собой достаточно сложный технологический процесс, который производится в условиях обогатительной фабрики с использованием индивидуальных физических (химических) свойств различных компонентов минерального сырья.

Глава 26 НК РФ, действующая с 1 января 2002 г.², пришла на смену правовым нормам об отчислениях на восстановление минерально-сырьевой базы, взимаемых с добывающей организации — недропользователя. За период действия указанной главы накопилась значительная практика арбитражных судов по применению норм права, регулирующих вопросы обложения данным налогом, и обозначился ряд вопросов, что стало основанием для подготовки проекта постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации (далее — ВАС РФ) «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». В обсуждении вопросов по данному проекту, вынесенному 22 ноября 2007 г. на расширенное заседание Президиума ВАС РФ, приняли участие судьи, а также представители заинтересованных органов государственной власти, высших учебных заведений, научных и коммерческих организаций, некоммерческих объединений.

Проект был заблаговременно опубликован (в электронном виде), однако в средствах массовой информации широкого отклика со стороны профессионалов не вызвал. Комментарии сводились к предположениям о том, каким образом должен исчисляться взимаемый с добывающей организации налог на добычу полезных ископаемых: с сырой руды (практически — с момента извлечения массы минерального сырья из недр) или с концентрата полезного ископаемого, полученного в результате обогащения руды (если оно предусмотрено правилами технологии производства)³.

Между тем, как показало обсуждение поставленных вопросов на заседании Президиума ВАС РФ, эта тема в равной мере глубоко волнует и эко-

номистов, и административный блок, и ученых, и специалистов, работающих в сфере горнодобывающей промышленности.

Например, прозвучала мысль об экономической выгоде горного производства в пределах одной организации, когда извлеченное минеральное сырье проходит не только очистку от пустой породы, но и процесс обогащения руды, т.е. концентраты руд металлов готовы к использованию их в металлургической промышленности, таким образом существенно сокращаются общие затраты на перевозку сырья. Такой подход был реализован путем создания горно-обогатительных комбинатов (ГОК).

Не оспаривая экономических преимуществ таких многопрофильных организаций, можно высказать суждение о недопустимости возложения на них дополнительного налогового бремени только по той причине, что эти организации структурно отличаются от предприятий с узкой специализацией, занимающихся исключительно извлечением минерального сырья без обогащения руды.

Проблемы в толковании и применении норм права возникают не в результате различного понимания правовых норм, а ввиду несовершенства законодательной базы. Поэтому в равной мере заслуживают внимания и доводы в защиту принципа равенства налогообложения в отношении различных горнодобывающих организаций, и аргументы тех, кто признает объектом налогообложения обогащенную руду (в случае если этот концентрат первый по своему качеству соответствует стандарту).

Термины и понятия

На заседании Президиума ВАС РФ прозвучала также мысль о том, что многие разногласия в толковании норм главы 26 НК РФ возникают вследствие различного понимания специальных (горных) терминов, которые содержатся, частности, в «Горной энциклопедии». Например, термин «сырая руда», применяемый специалистами в горном деле, — это руда, добытая на горных предприятиях, а «товарная руда» — это подготовленная к металлургическому переделу продукция, которую горняки продают металлургам. А под полезным ископаемым понимает-

² Федеральный закон от 8 августа 2001 г. № 126-ФЗ.

³ Ведомости. 2007. 20 ноября; Российская бизнес-газета. 2007. 4 декабря.

ся природное минеральное образование земной коры неорганического или органического происхождения, которое может быть эффективно использовано в сфере материального производства.

Между тем ни у кого не вызывает сомнений, что данная расшифровка терминов сама по себе не может существенно повлиять на разрешение правовой ситуации. Необходимо, чтобы термины и понятия были не только использованы законодателем, но и раскрыты в принятых им правовых актах. В частности, отдельные статьи, в том числе статья 11 НК РФ, со-

держат относительно небольшой перечень понятий, используемых в целях данного кодекса. Для остальных случаев указанная статья предусматривает возможность применять понятия и термины гражданского, семейного и других отраслей законодательства Российской Федерации, используемые в НК РФ в том значении, в каком они используются в этих отраслях законодательства, если иное не предусмотрено НК РФ.

Понятие «полезное ископаемое» в целях главы 26 НК РФ раскрыто, и оно несколько отличается от используемого в горном деле. Так, пунктом 1 статьи 337 НК РФ предусмотрено, что полезным ископаемым признается продукция горнодобывающей промышленности и разработки карьеров, содержащаяся в фактически добытом (извлеченном) из недр (отходов, потерь) минеральном сырье (породе, жидкости и иной смеси), первая по своему качеству соответствующая государственному стандарту Российской Федерации, стандарту отрасли, региональному стандарту, международному стандарту, а в случае отсутствия указанных стандартов для отдельного добытого полезного ископаемого — стандарту (техническим условиям) организации (предприятия).

Одновременно законодатель в этой же статье раскрывает некоторые используемые им термины, например «фактически добытое минеральное сырье», т.е. извлеченное из недр, «минеральное сырье» (порода, жидкость, иная смесь). Но и с их помощью мы не находим искомого результата в целях главы 26 НК РФ, поскольку необходимо еще определить рамки, в пределах которых действует горнодобывающая промышленность, дабы не вторгаться в сфе-

ру иной отрасли промышленности — обрабатывающей, где НДС не действует. Кстати, именно здесь и зарождается одно из разногласий, основанное на положении абзаца 2 пункта 1 статьи 337 НК РФ, — о том, что не может быть признана полезным ископаемым продукция, полученная при дальнейшей переработке (обогащении, технологическом переделе) полезного ископаемого, являющаяся продукцией обрабатывающей промышленности.

В приведенной статье 337 используется термин «горнодобывающая промышленность», однако

определение в целях НК РФ не дано. «Горная энциклопедия» определяет этот термин как совокупность отраслей производства, занимающих-

ся разведкой и добычей полезных ископаемых, а также их первичной обработкой и получением полуфабрикатов (горно-обрабатывающая промышленность). На упомянутом заседании Президиума ВАС РФ прозвучало суждение о том, что понятия «горная промышленность», «горнодобывающая промышленность», «горно-обрабатывающая промышленность» — синонимы. Можно соглашаться с таким утверждением или спорить с ним, но результат один и тот же — законом этот вопрос не урегулирован. Законодатель к настоящему времени не посчитал нужным ни в НК РФ, ни в иных актах налогового законодательства детально раскрыть ряд имеющих существенное значение специальных понятий и терминов, вероятно, считая содержание их очевидным. Между тем такое положение порождает неопределенность в толковании норм права, а возможность воспользоваться статьей 11 НК РФ отсутствует, поскольку в других отраслях законодательства такие понятия и термины также не раскрыты.

Таким образом, как представляется, главная (решающая) роль при определении объекта налогообложения по НДС в каждом конкретном случае отведена вопросу соответствия первой по своему качеству продукции горнодобывающей промышленности и разработки карьеров действующему стандарту.

Но какому стандарту? В какой момент технологического процесса образуется продукция, отвечающая условиям главы 26 НК РФ, и, соответ-

Необходимость исполнения налоговой обязанности, в данном случае по НДС, должна сопровождаться наличием реальной возможности четко и определенно знать, в каком размере и по каким основаниям следует платить этот налог.

ственно, возникает объект НДС? Когда начинается процесс обработки (передела) сырья в целях получения продукции обрабатывающей промышленности и начинают действовать иные налоговые правила?

Пример из практики

Для того чтобы лучше обозначить проблему, целесообразно использовать конкретный пример, в основе которого — результаты налоговой проверки *N*-ского молибденового горно-обогатительного комбината, занимающегося разработкой месторождения многокомпонентных молибденово-медных комплексных руд открытым способом.

По технологическим условиям после очистки от пустой породы, сортировки, дробления извлеченного из недр минерального сырья — многокомпонентной руды — производится ее обогащение внутри организации. На выходе получается молибденовый концентрат марки КМФ-4 и КМФ-5, соответствующий ГОСТ 212-76, и медный концентрат марки КМ-4 и КМ-5, соответствующий ТУ 48-7-13-89. Полученная продукция (концентраты) реализуется потребителям.

Налоговой инспекцией сделан вывод о неполной уплате комбинатом НДС. Как полагает инспекция, объектом налогообложения (добытым полезным ископаемым) следует считать полезные компоненты (молибден и медь) многокомпонентной руды, выделяемые из нее в процессе обогащения, поскольку такое обогащение производится самим комбинатом⁴. Причем, как полагает инспекция, количество добытого полезного ископаемого в соответствии с пунктом 6 статьи 339 НК РФ должно определяться как количество меди, молибдена в химически чистом виде в добытой многокомпонентной руде.

Комбинат же считает, что полезным ископаемым в его производстве является многокомпонентная руда (до процесса ее обогащения), из расчетной стоимости которой должна определяться налогооблагаемая база с учетом подпункта 3 пункта 1 и пункта 4 статьи 340 НК РФ, поскольку в проверяемом периоде реализация непосредственно добытой из недр многокомпонентной руды не производилась. Доводы организации заключаются в сле-

дующем: многокомпонентная руда является полезным ископаемым в силу того, что содержится в фактически добытом минеральном сырье и соответствует по качеству стандарту комбината, а медный и молибденовый концентраты являются качественно новой продукцией перерабатывающего производства того же предприятия.

Возникший спор рассмотрен в арбитражных судах различных инстанций, где определились две правовые позиции, основанные на противоположных точках зрения.

Первая правовая позиция заключается в том, что комбинат правомерно определил объектом налогообложения многокомпонентную руду в качестве добытого полезного ископаемого, соответствующего стандарту предприятия, а не молибден и медь в виде концентратов молибдена и меди, доведенных соответственно до ГОСТ и ТУ. Судом установлено, что согласно технологической схеме по добыче и переработке молибденовой руды, плану переработки медно-молибденовых руд процесс обогащения молибденово-медной комплексной руды представляет собой комплекс сложных механических, физических и химических процессов (дробление, грохочение, измельчение, флотация, сгущение, фильтрация и сушка) с применением особых технологий и специального оборудования, в результате которого получаются виды продуктов обогащения и гидromеталлургической переработки, обладающие по сравнению с исходным материалом качественно иным минеральным и химическим составом и физико-механическими свойствами, а также имеющие иное назначение (ГОСТ 212-76, ТУ 48-7-13-89). Поэтому не может быть признана полезным ископаемым продукция, полученная при дальнейшей переработке (обогащении, технологическом переделе) полезного ископаемого, являющаяся продукцией обрабатывающей промышленности. Положения подпункта 5 пункта 2 статьи 337 НК РФ подлежат применению с учетом требований абзаца 2 пункта 1 этой же статьи.

Вторая правовая позиция основана на доводах, приведенных налоговым органом, а также на том, что по условиям соглашения, заключенного комбинатом при получении лицензии на разработку месторождения, и в соответствии с нормами законодательства, действующего на момент его заклю-

⁴ Подпункт 5 пункта 2 статьи 337 НК РФ.

чения, полезными ископаемыми, добываемыми комбинатом на данном молибденовом месторождении, являются молибден и медь в виде концентратов, которые, в свою очередь, являются полезными компонентами многокомпонентной руды.

Кроме того, доводы налоговой инспекции признаны обоснованными со ссылками на следующие обстоятельства. Согласно утверждённому генеральным директором комбината стандарту предприятия по добыче молибденовой руды на руднике открытых работ данного месторождения добытые из недр молибденовые руды предназначены для переработки на обогатительной фабрике комбината с целью извлечения из них молибдена и меди.

Отработка месторождения комбинатом ведется с 1952 г. На протяжении всего периода отработки месторождения товарной продукцией являются молибденовый и медный концентраты, что подтверждается годовыми планами развития горных работ и проектом их дальнейшего расширения. Утвержденными в

установленном порядке на каждый год планами развития горных работ предусматривается не только извлечение минерального сырья («сырой» руды), но и переработка руды на обогатительной фабрике комбината для получения товарной продукции — молибденового и медного концентратов.

В соответствии с Общероссийским классификатором видов экономической деятельности, утвержденным постановлением Госстандарта России от 6 августа 1993 г. № 17, концентрат молибдена (код 1329392) и концентрат меди (код 1321123) являются продукцией отраслей горнодобывающей промышленности и разработки карьеров. При разработке *N*-ского молибденового месторождения продукцией, первой по своему составу соответствующей государственному стандарту, стандарту отрасли, являются концентрат молибденовый (ГОСТ 212-76) и концентрат медный (ТУ 48-7-12-89), поэтому в соответствии с подпунктом 5 пункта 2 статьи 337 НК РФ добытыми полезными ископаемыми являются полезные компоненты многокомпонентной комплексной руды, извлекаемые

из нее, при их направлении внутри организации на дальнейшую переработку (обогащение, технологический передел).

Судебная инстанция, признавая обоснованным решение налоговой инспекции, посчитала также существенным следующее.

Согласно пункту 7 статьи 339 НК РФ при определении количества добытого в налоговом периоде полезного ископаемого учитывается полезное ископаемое, в отношении которого в налоговом периоде завершен комплекс технологических операций (процессов), предусмотренных технологическим проектом разработки месторождения полезного ископаемого. Таким образом, толкование пункта 1, подпункта 5 пункта 2 статьи 337, пункта 7 статьи 339 НК РФ в их совокупности позволяет сделать вывод о том, что добытым полезным ископаемым для целей налогообложения

признаются полезные компоненты, содержащиеся в добытом минеральном сырье и полученные после первичной обработки этого сырья,

Законодатель к настоящему времени не посчитал нужным ни в НК РФ, ни в иных актах налогового законодательства детально раскрыть ряд имеющих существенное значение специальных понятий и терминов, вероятно, считая содержание их очевидным. Между тем такое положение порождает неопределенность в толковании норм права...

т.е. доведенные до товарного вида и соответствующие государственным стандартам.

Подпунктом 4 пункта 2 статьи 337 НК РФ в качестве вида добытого полезного ископаемого определена товарная многокомпонентная комплексная руда. В случае направления внутри организации данной руды на дальнейшую переработку (обогащение, технологический передел) видом добытого полезного ископаемого согласно подпункту 5 пункта 2 статьи 337 НК РФ являются полезные компоненты этой руды.

На государственный баланс запасов полезных ископаемых по месторождению, лицензию на разработку которого получил комбинат, поставлены молибден и медь. Их извлечение ежегодно отражается в статистической отчетности по форме 5-гр. Списываются с государственного баланса запасов полезных ископаемых также молибден и медь, являющиеся основной продукцией комбината на протяжении всей его деятельности и объемы выпуска которых увеличиваются при развитии комбината.

В целях обеспечения единообразия в толковании и применении норм права по данной проблеме дело было передано в Президиум ВАС РФ⁵.

Совершенствование закона

Возвращаясь к обсуждению вопросов на упомянутом расширенном заседании Президиума ВАС РФ, можно сделать вывод о единстве взглядов сторонников различных точек зрения в одном: требуется комплексное внесение в НК РФ изменений и дополнений, которые дали бы возможность с достаточной определенностью применять положения главы 26 НК РФ.

Отдельные «точечные» попытки уже делались, в частности был подготовлен проект федерального закона «О внесении изменений в главу 26 части второй Налогового кодекса Российской Федерации», в котором предлагалось уточнить определение добытого полезного ископаемого в отношении руд черных металлов, содержащееся в подпункте 4 пункта 2 статьи 337 НК РФ, и, соответственно, объект НДС для данного полезного ископаемого.

Авторы законопроекта посчитали необходимым исключить из указанного определения слово «товарная» в связи с тем, что под понятие «товарные руды» подпадают концентраты и иные виды продукции, полученные в результате технологического передела, которые не являются природным минеральным образованием и не состоят на государственном балансе запасов полезных ископаемых.

Как следует из пояснительной записки к законопроекту, его авторы исходили из следующего.

Действующая редакция подпункта 4 пункта 2 статьи 337 НК РФ к видам добытого полезного ископаемого относит в том числе товарные руды. При этом понятие «товарная» в упомянутой статье и в других статьях главы 26 НК РФ не раскрывается. Как следует из сложившейся практики, понятие «товарные руды» может включать в себя как при-

родно-богатые руды, не требующие переработки (обогащения и технологического передела), руды пониженного качества, направляемые на переработку (обогащение), так и концентраты и прочую продукцию, производимую в результате технологического передела на дробильно-сортировочных, брикетных и обогатительных комплексах. Вместе с тем концентраты не являются природным минеральным образованием земной коры, не залегают в недрах и на государственном балансе запасов полезных ископаемых не состоят. Отнесение концентратов и иной продукции, получаемой в результате технологического передела, к добытым полезным ископаемым противоречит положениям главы 26 НК РФ, касающимся порядка определения налоговой базы (пункт 7 статьи 339, пункт 2 статьи 343) и применения налоговой ставки, установленной исключительно для руд черных металлов без указания на их товарность (пункт 2 статьи 342).

По мнению авторов законопроекта, предлагаемые поправки позволят исключить двусмысленность при использовании понятий, приведенных в НК РФ, в Законе Российской Федерации «О недрах» и иных нормативных правовых актах, основанных на нормах указанного закона⁶.

Однако на законопроект было дано отрицательное заключение Правительства Российской Федерации по следующим основаниям.

Понятие «товарная руда» в горном деле обозначает продукцию горнодобывающей промышленности, подготовленную к металлургическому переделу и подвергающуюся рудоподготовке (дроблению, сортировке, усреднению, обогащению).

Полезным ископаемым являются не природные минеральные образования, а продукция горнодобывающей промышленности и разработки карьеров (за исключением углеводородного сырья) (пункт 1 статьи 337 НК РФ). При определении количества добытого в налоговом периоде полезного ископаемого учитывается полезное ископаемое, в отношении которого в налоговом периоде завер-

...требуется комплексное внесение в НК РФ изменений и дополнений, которые дали бы возможность с достаточной определенностью применять положения главы 26 НК РФ.

⁵ Определение Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 17 августа 2007 г. № 4822/07.

⁶ Из пояснительной записки к проекту федерального закона «О внесении изменений в главу 26 части второй Налогового кодекса Российской Федерации».

шен комплекс технологических операций (процессы), предусмотренных техническим проектом разработки месторождения полезного ископаемого (пункт 7 статьи 339 НК РФ).

Таким образом, добытым полезным ископаемым для целей налогообложения признается не минеральное сырье, извлекаемое из недр, а компоненты, содержащиеся в минеральном сырье и полученные после первичной обработки этого сырья, т.е. доведенные до «товарного» вида.

Правительство посчитало, что принятие предложения авторов законопроекта по изменению определения понятия «добытое полезное ископаемое» в отношении руд черных металлов приведет к существенному сокращению налогооблагаемой базы для целей исчисления НДС. Кроме того, принятие данного предложения приведет к необоснованному сокращению налогооблагаемой базы по НДС в отношении не только руд черных металлов, но и других рудных полезных ископаемых (руд цветных металлов, руд редких металлов и др.) и, следовательно, к уменьшению доходной части федерального бюджета Российской Федерации и бюджетов субъектов Российской Федерации⁷.

Стандартизация

Рассматривая вопрос о применении норм, регулирующих обложение налогом на добычу полезных ископаемых, мы непременно сталкиваемся с проблемой применения стандарта в отношении конкретного добытого полезного ископаемого. В одном случае предприятие занимается исключительно разработкой карьера или добывает минеральное сырье иным способом, предусмотренным технологической программой, в другом действует производственный комплекс, включающий технологические операции по добыче (извлечению) полезного ископаемого из недр (отходов, потерь), процессы обогащения руды, в третьем предприятие может быть нацелено в итоге на выпуск качественно но-

вой продукции (т.е. это не ГОК, а структурно более сложное производственное образование).

Теоретически на каждом этапе производственного процесса может быть поставлена точка, если это не создаст технических трудностей, но будет вызвано объективной необходимостью, в том числе экономического характера. Однако продукты завершённого производственного процесса должны соответствовать определенному стандарту (международному, национальному, стандарту организации).

До середины 2003 г. виды стандартов, порядок их принятия и применения предусматривались Федеральным законом от 10 июня 1993 г. № 5154-1 «О стандартизации».

В частности, этим законом было установлено, что стандарты предприятий могут разрабатываться и утверждаться предприятиями самостоятельно, исходя из необходимости их применения в целях обеспечения требований, указанных в статье 1 указанного закона, а также в целях совершенствования организации и управления производством; порядок разработки, утверждения, учета, изменения и отмены стандартов субъектов хозяйственной деятельности устанавливается ими самостоятельно в соответствии с указанным законом; стандарты субъектов хозяйственной деятельности не должны нарушать обязательные требования государственных стандартов⁸.

Принимая Федеральный закон от 27 декабря 2002 г. № 184-ФЗ⁹ «О техническом регулировании» (далее — Федеральный закон «О техническом регулировании»), законодатель внес существенные коррективы в правовое регулирование вопросов стандартизации, однако цели и задачи остались неизменными, новый закон лишь усилил акценты.

В частности, что касается продукции, то к сфере применения данного закона отнесено регулирование отношений, возникающих при разработке, принятии, применении и исполнении обязательных требований к продукции, причем эти требования могут также применяться на добровольной основе (ст. 1 Федерального закона «О техническом регулировании»).

⁷ Заключение Правительства Российской Федерации от 13 июня 2006 г. № 2083п-П9 на проект федерального закона «О внесении изменений в главу 26 части второй Налогового кодекса Российской Федерации».

⁸ См.: статья 8 Федерального закона от 10 июня 1993 г. № 5154-1 «О стандартизации» (утратил силу по истечении шести месяцев со дня официального опубликования Федерального закона от 27 декабря 2002 г. № 184-ФЗ) «О техническом регулировании».

⁹ В редакции федеральных законов от 9 мая 2005 г. № 45-ФЗ, от 1 мая 2007 г. № 65-ФЗ, от 1 декабря 2007 г. № 309-ФЗ.

Учитывая положения статьи 337 НК РФ, которыми определено определение объекта налогообложения НДС поставлено в прямую зависимость от применяемого стандарта, представляется полезным более детально рассмотреть вопросы стандартизации. Цели стандартизации указаны в Федеральном законе «О техническом регулировании», в их числе: обеспечение конкурентоспособности и качества продукции (работ, услуг), единства измерений, рационального использования ресурсов (ст. 11 Федерального закона «О техническом регулировании»).

Стандарты

В Федеральном законе «О техническом регулировании» даны основные понятия в целях этого закона. В частности, стандарт — это «документ, в котором в целях добровольного многократного использования устанавливаются характеристики продукции, правила осуществления и характеристики процессов проектирования (включая изыскания), производства, строительства, монтажа, наладки, эксплуатации, хранения, перевозки, реализации и утилизации, выполнения работ или оказания услуг. Стандарт также может содержать правила и методы исследований (испытаний) и измерений, правила отбора образцов, требования к терминологии, символике, упаковке, маркировке или этикеткам и правилам их нанесения» (ст. 2 Федерального закона «О техническом регулировании»). Обращает на себя внимание наличие в данной формулировке принципов добровольности применения стандартов и обязательности соблюдения требований, содержащихся в нем. Однако противоречие отсутствует, поскольку одно не исключает другое.

Для целей Федерального закона «О техническом регулировании» используются также следующие основные понятия: международный стандарт — стандарт, принятый международной организацией; национальный стандарт — стандарт, утвержденный национальным органом Российской Федерации по стандартизации. Под продукцией в целях данного закона понимается результат деятельности, представленный в материально-вещественной форме и предназначенный для дальнейшего использования в хозяйственных и иных целях (ст. 11).

Глава 26 НК РФ определяет объект налогообложения как продукцию горнодобывающей промышлен-

ности, первую по своим качественным характеристикам соответствующую стандарту: государственному, отраслевому, региональному, международному, а если таковые отсутствуют — стандарту (техническим условиям) организации (предприятия). Однако редакция статьи 337 НК РФ в этой части основана на нормах Федерального закона «О стандартизации», который уже утратил силу. В настоящее время эта редакция явно не соответствует законодательству, регулирующему вопросы стандартизации. Федеральный закон «О техническом регулировании» предусматривает применение на территории Российской Федерации стандартов: международного, национального и стандарта организации. С учетом понятий, данных в законе, можно предположить, что ранее принятые и действующие в настоящее время ГОСТы подлежат применению как национальные стандарты, поскольку были приняты национальным органом Российской Федерации по стандартизации. Вместе с тем представляется целесообразным внести соответствующие изменения в НК РФ.

Принципы стандартизации и налогообложение

Представляют интерес положения Федерального закона «О техническом регулировании», провозглашающие принципы стандартизации, которые заключаются в следующем:

- максимальный учет при разработке стандартов (национальных или организаций) законных интересов заинтересованных лиц (а это прежде всего потребитель);
- недопустимость создания препятствий производству и обращению продукции, выполнению работ и оказанию услуг в большей степени, чем это минимально необходимо для выполнения целей, указанных в статье 11 закона;
- недопустимость установления таких стандартов, которые противоречат техническим регламентам;
- обеспечение условий для единообразного применения стандартов.

Конечно же, прямую взаимосвязь между указанными принципами и проблемами налогообло-

жения установить сложно. Однако, если обратиться к практике налоговых органов, нельзя исключать возможности возникновения ситуации, в которой инспекция поставит вопрос о признании стандарта организации не действующим в целях налогообложения, как утвержденного в нарушение принципа недопустимости установления таких стандартов, которые противоречат техническим регламентам.

Что касается национального стандарта, то в качестве основы для его разработки применяется международный стандарт. Исключением являются случаи, если такое применение признано невозможным вследствие несоответствия требований международных стандартов климатическим и географическим особенностям Российской Федерации, техническим и (или) технологическим особенностям или по иным основаниям либо Российская Федерация в соответствии с установленными процедурами выступала против принятия международного стандарта или отдельного его положения (ст. 12 Федерального закона «О техническом регулировании»).

Теперь посмотрим, каким образом Федеральный закон «О техническом регулировании» устанавливает правила разработки стандартов организаций. Прежде всего, стандарты организаций, в том числе коммерческих, общественных, научных организаций, саморегулируемых организаций, объединений юридических лиц могут разрабатываться и утверждаться ими самостоятельно, исходя из необходимости применения этих стандартов для целей, указанных в статье 11 Федерального закона «О техническом регулировании», для совершенствования производства и обеспечения качества продукции, выполнения работ, оказания услуг, а также для распространения и использования полученных в различных областях знаний результатов исследований (испытаний), измерений и разработок.

Порядок разработки, утверждения, учета, изменения и отмены стандартов организаций устанавливается ими самостоятельно с учетом положений статьи 12 Федерального закона «О техническом регулировании».

Проект стандарта организации может представляться разработчиком в технический комитет по стандартизации, который организует проведение экспертизы данного проекта. На основании результатов экспертизы данного проекта технический комитет по стандартизации готовит заключение, которое направляет разработчику проекта стандарта.

Общероссийские классификаторы

К документам в области стандартизации, используемым на территории Российской Федерации, относятся: национальные стандарты; правила стандартизации, нормы и рекомендации в области стандартизации; применяемые в установленном порядке классификации, общероссийские классификаторы технико-экономической и социальной информации; стандарты организаций (ст. 13 Федерального закона «О техническом регулировании»).

Исходя из буквального толкования главы 26 НК РФ, к вопросам налогообложения можно с уверенностью отнести только национальные стандарты и стандарты организаций. Что касается других документов в области стандартизации, то к целям названной главы они не имеют прямого отношения.

Такой вывод следует, в частности, из Федерального закона «О техническом регулировании», в котором даны понятия документов в области стандартизации, представляющих собой национальную систему стандартизации. В эту систему наряду с национальными стандартами входят общероссийские классификаторы технико-экономической и социальной информации (далее — общероссийские классификаторы). Законодатель следующим образом определил их правовую природу и назначение: это «нормативные документы, распределяющие технико-экономическую и социальную информацию в соответствии с ее классификацией (классами, группами, видами и другим) и являющиеся обязательными для применения при создании государственных информационных систем и информационных ресурсов и межведомственном обмене информацией».

Порядок разработки, принятия, введения в действие, ведения и применения общероссийских классификаторов в социально-экономической области (в том числе в области прогнозирования, статистического учета, банковской деятельности, налогообложения, при межведомственном информационном обмене, создании информационных систем и информационных ресурсов) устанавливается Правительством Российской Федерации» (ст. 15 Федерального закона «О техническом регулировании»).

Пленум разъяснил

По ряду вопросов, связанных с указанными проблемами, Пленумом ВАС РФ принято постанов-

ление от 18 декабря 2007 г. № 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».

В частности, давая толкование статьи 337 НК РФ, пленум установил следующее. Изложенное в пункте 1 данной статьи положение о том, что добытым полезным ископаемым признается продукция, которая содержится в минеральном сырье и отвечает определенным стандартам, означает: вывод о наличии в добытом минеральном сырье полезного ископаемого может быть сделан только в случае, когда в указанном сырье содержится продукция, характеризующая определенными физическими свойствами (либо иными существенными природными свойствами) и (или) химическим составом, предусмотренным соответствующим стандартом.

В связи с этим при определении объекта НДС судам 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, являющаяся продукцией обрабатывающей промышленности, не признается по общему правилу полезным ископаемым и продукция, в отношении которой были осуществлены соответствующие стандартам технологические операции, не являющиеся операциями по добыче (извлечению) полезного ископаемого из минерального сырья (например, операции по очистке от примесей, измельчению, насыщению и т.д.).

Согласно пункту 7 статьи 339 НК РФ при определении количества добытого в налоговом периоде полезного ископаемого учитывается, если иное не предусмотрено пунктом 8 данной статьи, полезное ископаемое, в отношении которого в налоговом периоде завершен комплекс технологических операций (процессов) по добыче (извлечению) полезного ископаемого из недр (отходов, потерь). При этом при разработке месторождения полезного ископаемого в соответствии с лицензией (разрешением) на добычу полезного ископаемого учитывается весь комплекс технологических операций (процессов), предусмотренных техническим проектом разработки месторождения полезного ископаемого.

Применяя указанные нормы, суды должны исходить из следующего. Данные нормы 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.

Пленум также разъяснил, что тара, упаковка, маркировка, обязательное наличие которых при реализации добытого полезного ископаемого потребителям может быть предусмотрено указанными в пункте 1 статьи 337 НК РФ стандартами, по смыслу пункта 1 статьи 336, статьи 337 НК РФ не являются составной частью извлеченного из недр полезного ископаемого, а представляют собой самостоятельные имущественные объекты, производимые вне технологических стадий добычи (извлечения) полезного ископаемого.

В связи с этим судам следует учитывать, что при продаже маркированного, упакованного, затаренного полезного ископаемого реализация его в смысле пунктов 2 и 3 статьи 340 НК РФ не осуществляется. Таким образом, в данном случае стоимость добытого полезного ископаемого в силу пункта 4 данной статьи определяется с использованием расчетного способа оценки. Причем расчетный способ оценки стоимости полезных ископаемых применяется и в случае реализации продукции, в отношении которой были осуществлены технологические операции, не являющиеся операциями по добыче (извлечению) полезного ископаемого из минерального сырья, а также продукции, полученной при дальнейшей переработке полезного ископаемого, являющейся продукцией обрабатывающей промышленности.

Разъяснения, данные в постановлении пленума, снимают остроту возникающих разногласий в применении норм права, однако не исключают возможности совершенствования и конкретизации законодателем соответствующих законоположений, в том числе применительно к различным видам добытых полезных ископаемых, на что обращает внимание в своих решениях и Конституционный Суд Российской Федерации¹⁰. □

¹⁰ См.: определения Конституционного Суда Российской Федерации от 16 мая 2007 г. № 418-О-О, № 419-О-О, № 420-О-О, № 421-О-О, № 422-О-О.