

# Понятие добытого полезного ископаемого в толковании Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации

Комментарий 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»

**М.М. Юмаев**, кандидат экономических наук, доцент кафедры «Налоги и налогообложение» Финансовой академии при Правительстве Российской Федерации, заместитель начальника Управления ФНС России

## История принятия постановления

Отдельные нормы главы 26 «Налог на добычу полезных ископаемых» Налогового кодекса Российской Федерации (далее — НК РФ), действующие с 1 января 2002 г., допускали возможность неоднозначного их толкования. Поэтому с момента введения в действие главы участники налоговых правоотношений столкнулись с проблемами практического применения положений о порядке определения объекта налогообложения, количества и стоимости добытых полезных ископаемых.

Проблемам методологии исчисления налога и правового толкования отдельных норм главы 26 НК РФ посвящено большое количество статей практического и научного характера, в которых, в частности, анализировалось различие в значениях понятия «полезное ископаемое» в целях налогообложения и в целях недропользования<sup>1</sup>.

Нечеткость норм привела к существованию противоположных позиций налоговых органов и налогоплательщиков по ключевым вопросам. Попытки Минфина России толковать нормы главы 26 НК РФ применительно к конкретным ситуациям не могли повлиять на решение проблемы определения объекта налогообложения в принципе.

<sup>1</sup> См., например: *Голованов Г.Р.* Характеристика содержания понятия «полезное ископаемое» (для целей определения объекта налогообложения по налогу на добычу полезных ископаемых) // *Финансовое право.* 2007. № 1; *Колесник М.А.* О специфике понятия «полезное ископаемое» для целей налогообложения // *Российский налоговый курьер.* 2005. № 24.

В своей статье автор рассматривает историю, которая предшествовала принятию Постановления Пленума ВАС РФ от 18 декабря 2007 г. № 65, рассуждает о правовых и экономических последствиях принятия этого постановления, а также описывает сферу его действия и содержание. Но самый большой интерес вызывает комментарий автора, который он дает и как ученый, и как практик, занимавшийся имущественными и ресурсными налогами на протяжении более двадцати лет. Анализируя постановление с разных сторон, он высказывает критические замечания, хотя в целом делает вывод о том, что судом предложен универсальный вариант разрешения споров по такому предмету, как полезное ископаемое.

За последние годы накоплен большой опыт рассмотрения судебных споров по налогу на добычу полезных ископаемых (далее — НДСПИ), одной из основных категорий споров являются споры о порядке определения объекта налогообложения при разработке конкретного месторождения, а именно о порядке определения добытого полезного ископаемого преимущественно по следующим видам полезных ископаемых: металлические полезные ископаемые, строительное сырье, минеральные воды.

К моменту 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» сложились следующие тенденции в разрешении судебных споров:

- добытым полезным ископаемым является продукция, содержащаяся в минеральном сырье и соответствующая определенному стандарту, включая стандарт (технические условия) организации;
- добытое полезное ископаемое не обязательно должно являться результатом разработки месторождения;
- осуществление операций по извлечению полезного ископаемого из минерального сырья свидетельствует о производстве продукции обрабатывающей промышленности;
- при реализации не добытого полезного ископаемого, а продукции переработки исчисление налога должно производиться по расчетной стоимости, т.е. исходя из расходов на добычу полезного ископаемого;
- полезное ископаемое, реализуемое в фасованном виде, оценивается исходя из цен реализации с учетом упаковки.

В то же время существует группа дел, по которым судами приняты противоположные решения. Суть этих споров сводится к установлению объекта налогообложения при разработке месторождений металлов: сырая руда, полезный компонент или концентрат, и, соответственно, к установлению метода оценки налоговой базы: исходя из затрат на добычу или исходя из цен реализации. Так, Фе-

деральный арбитражный суд Восточно-Сибирского округа постановлением от 27 декабря 2006 г. № А19-8623/06-11-Ф02-6966/06-С1 признал правомерными действия налогового органа по доначислению НДСПИ исходя из цен реализации железорудного концентрата несмотря на наличие стандарта организации на руду.

Аналогично, Федеральный арбитражный суд Московского округа постановлением от 27 июня 2007 г., 4 июля 2007 г. № КА-А40/5048-07-2 признал правомерным исчисление НДСПИ исходя из цен реализации железорудного концентрата. Но тот же суд в постановлении от 10 мая 2007 г., 16 мая 2007 г. № КА-А40/3830-07 поддержал позицию налогоплательщика, исчислявшего НДСПИ исходя из затрат на добычу руды, т.е. расчетным способом.

Неоднозначным был и подход арбитражных судов к рассмотрению споров о признании объектом налогообложения полезного ископаемого при разработке месторождений руд цветных металлов.

В 2007 г. в Конституционный Суд Российской Федерации налогоплательщиками, исчислявшими налог исходя из стоимости полезного ископаемого, были поданы жалобы, в которых оспаривалась конституционность отдельных статей главы 26 НК РФ: 337-й (в части товарных железных руд) и 340-й (в части товарных железных руд и минеральных вод).

Налогоплательщиком, осуществлявшим добычу железных руд, жалоба была отозвана. В принятии к рассмотрению жалоб по минеральным водам Конституционным Судом Российской Федерации было отказано. По заключению суда, «сами по себе положения подпункта 2 пункта 1 и абзаца первого пункта 3 статьи 340 Налогового кодекса Российской Федерации не могут рассматриваться как нарушающие конституционные права и свободы заявителя» на основании того, что налогоплательщик вправе самостоятельно выбирать формы и порядок осуществления предпринимательской деятельности, и механизм оценки стоимости добытого полезного ископаемого в целях налогообложения этому не препятствует.

Сложившаяся ситуация требовала принятия документа, который бы исключал либо по крайней мере минимизировал степень проблем, возникающих при применении основных норм главы 26 НК РФ.

Такой документ мог быть принят либо в форме закона о внесении изменений в главу 26 НК РФ,

либо в форме толкования этой главы высшими судебными органами.

Необходимость внесения поправок в главу 26 НК РФ отмечалась практически сразу после вступления ее в силу, но только в 2005 г. при Минфине России была создана рабочая группа по совершенствованию главы 26 НК РФ. На сегодняшний день разработана концепция законопроекта в большой степени в части решения проблем налогообложения добычи твердых полезных ископаемых.

В 2006 г. в Государственную Думу Федерального Собрания Российской Федерации был внесен законопроект, который предполагал определение в качестве объекта НДС нетоварных руд. Правительством Российской Федерации было дано отрицательное заключение на законопроект.

В 2007 г. по инициативе депутатов Государственной Думы Федерального Собрания Российской Федерации в Государственную Думу был внесен проект закона, которым предполагалось изменение системы налогообложения добычи угля. На текущий момент документ готовится к первому чтению.

Совершенствование налогообложения добычи твердых полезных ископаемых предусматривают и основные направления налоговой политики Российской Федерации на среднесрочную перспективу.

Первый проект документа, излагающего позицию судебных органов по ключевым вопросам НДС, был подготовлен в форме проекта информационного письма Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации и в качестве основного положения содержал идею признания полезным ископаемым продукции, которая не подвергалась после извлечения из недр переработке. Существовал и второй вариант разъяснения, который ситуацию с НДС оставлял по-прежнему двусмысленной.

В дальнейшем уточнялись формулировки документа, в окончательном виде изменился и статус документа — он был издан в форме Постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации (далее — Суд) 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» (далее — Постановление).

## Правовые и экономические последствия принятия Постановления

В силу пункта 2 статьи 13 Федерального конституционного закона от 28 апреля 1995 г. № 1-ФКЗ «Об арбитражных судах в Российской Федерации» постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации обязательны для арбитражных судов. Поэтому арбитражные суды будут принимать решения с учетом разъяснений, изложенных в Постановлении. Это касается и тех дел, которые к моменту выхода Постановления находились в производстве арбитражных судов первой, апелляционной, кассационной и надзорной инстанций, но не были ими рассмотрены.

В случае подачи жалоб в установленном порядке могут быть пересмотрены и судебные акты, которые были приняты до издания Постановления.

При рассмотрении споров должны учитываться конкретные обстоятельства дела, поэтому однозначно сделать заключение о том, какая продукция будет признана полезным ископаемым при разработке месторождения того или иного полезного ископаемого, затруднительно.

Тем не менее ожидается, что в результате применения рекомендаций Постановления возрастет масштабы применения расчетного метода оценки стоимости твердых полезных ископаемых.

## Сфера действия и общее содержание Постановления

Согласно преамбуле Постановления сфера его действия — споры по НДС, но не в отношении всех полезных ископаемых, а только тех из них, налоговая база по которым определяется в стоимостном выражении и, соответственно, облагается налогом по адвалорным ставкам. К таким полезным ископаемым относятся все твердые полезные ископаемые, подземные воды, облагаемые НДС (минеральные, промышленные и термальные воды), и газовый конденсат.

В то же время в документе содержится толкование общих норм определения добытого полезного ископаемого, в том числе нефти и газа горючего природного, которые облагаются по адвалорным ставкам.

Основное положение, которое разъясняет Постановление, — подход к разрешению споров, связанных с определением добытого полезного ископаемого (ст. 337 НК РФ).

Соответственно предлагаемому Судом подходу к определению добытого полезного ископаемого в Постановлении излагается порядок определения количества добытого полезного ископаемого (ст. 339 НК РФ) и оценки его стоимости (ст. 340 НК РФ).

По отдельным позициям мнение Суда, изложенное в Постановлении, не соответствует судебным актам, принятым до издания Постановления.

## Комментарий Постановления

*1. 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.*

*В силу пункта 1 статьи 337 НК РФ 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 минеральном сырье, первая по своему качеству соответствующая указанным в пункте 1 статьи 337 НК РФ стандартам.*

*При применении данной нормы судам надлежит исходить из следующего. Положение пункта 1 статьи 337 НК РФ 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 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 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 ископае-*

*мого 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.).*

1. Абзацы первый и второй пункта 1 Постановления излагают отдельные нормы статей 336 и 337 НК РФ.

2. Абзац третий пункта 1 Постановления раскрывает суть двух признаков добытого полезного ископаемого, приведенных в пункте 1 статьи 337 НК РФ: 1) наличие продукции в минеральном сырье; 2) соответствие продукции одному из стандартов.

Содержание этих признаков Суд предлагает толковать как наличие следующих обстоятельств:

- 1) продукция, содержащаяся в минеральном сырье, характеризуется определенными физическими свойствами либо иными существенными природными свойствами;
- 2) продукция, содержащаяся в минеральном сырье, характеризуется определенным химическим составом;
- 3) физические свойства (иные существенные природные свойства) и химический состав продукции, содержащейся в минеральном сырье, предусмотрены стандартом.

Первое и второе обстоятельства в Постановлении связаны союзами «и (или)», таким образом, Суд допускает отсутствие первого или второго обстоятельства.

Основное значение в идентификации полезного ископаемого Суд придает стандартам, несмотря на то что существует возможность признания полезным ископаемым различной продукции, получаемой на идентичных производствах в схожих обстоятельствах, если, например, стандартами организаций будет предусмотрено, что продукция идентичных производств обладает различными физическими свойствами либо различным химическим составом, либо при наличии стандартов разного уровня (например, в одном случае — только ГОСТа на концентрат, в другом — только стандарта организации на руду).

При характеристике добытого полезного ископаемого Суд употребляет новые для законодательства о налогах и сборах термины, которые в главе 26 НК РФ не раскрыты и, соответственно, должны применяться в том значении, в котором они используются в соответствующих отраслях законодательства, — «физические свойства», «существенные природные свойства», «химический состав». В иных отраслях законодательства эти понятия также не определены, поэтому они должны использоваться в том значении, которое они имеют в соответствующих отраслях науки — физике, геологии, химии.

Характеризуя два признака добытого полезного ископаемого, Суд не дает оценку такой важной его характеристике, которая используется в качестве аргумента налоговыми органами, как соответствие добытого полезного ископаемого понятию продукции горнодобывающей промышленности и разработки карьеров. В то же время по смыслу абзаца третьего пункта 1 Постановления под словом «продукция» понимается именно продукция горнодобывающей промышленности и разработки карьеров.

3. Абзац четвертый пункта 1 Постановления основывается на двух положениях:

- 1) на выводе абзаца третьего пункта 1 о том, что полезное ископаемое (продукция) должно: а) содержаться в минеральном сырье; б) обладать физическими свойствами и (или) химическим составом, указанными в стандарте полезного ископаемого;
- 2) на норме абзаца второго пункта 1 статьи 337 НК РФ о непризнании полезным ископаемым продукции: а) полученной при дальнейшей переработке (обогащении, технологическом переделе) полезного ископаемого; б) являющейся продукцией обрабатывающей промышленности.

По сути, в этом абзаце Суд приравнивает продукцию, полученную в результате технологических операций, не относящихся к операциям по добыче (извлечению) полезного ископаемого из минерального сырья, к продукции обрабатывающей промышленности, полученной в результате обогащения и технологического передела полезного ископаемого.

В первоначальном варианте Постановления отсутствовал союз «и» в выражении «не признается по общему правилу полезным ископаемым И продукция», его появление в окончательной редакции документа обусловлено необходимостью усилить

аргументацию: не признается добытым полезным ископаемым не только продукция обрабатывающей промышленности, но и (при определенном условии) продукция горнодобывающей промышленности и разработки карьеров.

В качестве такого условия Суд указывает осуществление технологических операций, не относящихся к операциям по добыче (извлечению) полезного ископаемого из минерального сырья, но предусмотренных стандартом полезного ископаемого.

Следует отметить, что в абзаце четвертом пункта 1 Суд говорит о добыче полезного ископаемого не из недр, а из минерального сырья, таким образом различая понятия «добыча полезного ископаемого из недр» и «добыча (извлечение) полезного ископаемого из минерального сырья». Это является следствием особенностей подхода НК РФ к определению объекта налогообложения и полезного ископаемого.

В подпункте 1 пункта 1 статьи 336 НК РФ объект налогообложения определен как полезные ископаемые, добытые из недр либо из отходов (потерь) добывающего производства. А в пункте 1 статьи 337 НК РФ дано определение собственно полезного ископаемого — это продукция, которая содержится в минеральном сырье, добытом (извлеченном) из недр. Объединение этих понятий дает следующее определение: объект налогообложения НДС — это продукция, содержащаяся в минеральном сырье, добытом (извлеченном) из недр и обладающая иными приведенными в пункте 1 статьи 337 НК РФ признаками.

Из сказанного можно сделать вывод, что добытым полезным ископаемым в целях налогообложения признается:

- продукция, в отношении которой были осуществлены операции по добыче из недр в составе минерального сырья;
- продукция, добытая (извлеченная) из минерального сырья в результате проведения операций по добыче.

В Постановлении приведены примеры операций, не относящихся к добыче полезного ископаемого (очистка от примесей, измельчение, насыщение), но Суд оставляет перечень таких операций открытым, и, следовательно, можно допустить, что любые операции с минеральным сырьем, извлеченным из недр, как операции по добыче полезного ископаемого рассматриваться не должны. Основной признак таких операций Суд определяет как

отсутствие связи с добычей полезного ископаемого, но не из недр, а из минерального сырья. Примеры добычных операций Суд не приводит.

В Постановлении прямо не указано, должно ли в стандарте содержаться прямое указание на то, что те или иные операции относятся к операциям по добыче, либо при определении категории операции достаточно руководствоваться общим указанием, приведенным в Постановлении.

Следуя логике Суда, операции по добыче полезного ископаемого из недр суть операции по добыче минерального сырья из недр, извлечение полезного ископаемого из минерального сырья рассматривается как производство продукции обрабатывающей промышленности, если в стандарте на полезное ископаемое не установлено иное.

Следствием применения такого подхода может явиться определение количества добытого полезного ископаемого преимущественно косвенным методом, т.е. по доле его содержания в минеральном сырье, что исключает необходимость определения потерь полезного ископаемого и, соответственно, исключает возможность применения нулевой налоговой ставки к потерям полезного ископаемого в пределах установленного норматива. В то же время при решении вопроса об определении полезного ископаемого в конкретном случае следует также учитывать следующие обстоятельства.

#### **Добыча полезного ископаемого и добыча минерального сырья**

В целях поиска ответа на вопрос, что же все-таки считать полезным ископаемым, остановимся на понятиях «добыча полезного ископаемого» и «добыча минерального сырья». В НК РФ определение этих понятий не приводится, поэтому в силу статьи 11 НК РФ они должны применяться в том смысле, который придает им законодательство о недрах.

Закон Российской Федерации от 21 февраля 1992 г. № 2395-1 «О недрах» понятие «полезное ископаемое» не раскрывает, словосочетание «до-

быча минерального сырья» используется в законе только в четырех статьях и по смыслу заменимо понятием «добыча полезного ископаемого».

В научной литературе минеральное сырье определяется как природное или техногенное (вторичное, образованное попутно в результате переработки природного) образование минералов<sup>2</sup>, которое в сыром или переработанном виде может быть использовано (потреблено) человеком в текущих условиях и долгосрочной перспективе<sup>3</sup>.

Полезное ископаемое — это та часть минерального сырья, которая отвечает следующим условиям:

- предназначена для удовлетворения потребностей человека («полезность» минерального сырья для потребителя);
- в текущих условиях развития экономики и промышленных технологий может быть выгодно использована непосредственно либо для извлечения полезных компонентов («полезность» минерального сырья для производителя).

Таким образом, понятие «минеральное сырье» включает все минеральные ресурсы — «полезные» в текущих условиях и не являющиеся таковыми.

В системе платежей за добычу полезных ископаемых, взимавшихся до введения НДС, применялось общее правило признания добытыми твердых полезных ископаемых — ими признавались полезные ископаемые<sup>4</sup>:

- 1) выданные из недр на поверхность при подземной разработке месторождения либо вывезенные из карьера (разреза) на открытых горных работах;
- 2) прошедшие первичную обработку;
- 3) без учета пород, разубоживающих полезное ископаемое, если они не были включены в подсчет запасов.

Этот подход изложен в Методических указаниях по контролю за технической обоснованностью расчетов платежей при пользовании недрами, утвержденных постановлением Госгортехнадзора

<sup>2</sup> «Минерал — природное химическое соединение кристаллической структуры, образовавшееся на Земле как результат геологических и геохимических процессов или эквивалентных процессов на внеземных телах Вселенной». Такое определение было дано в 1995 г. в журнале «Записки Всероссийского минералогического общества» и других минералогических журналах Комиссией по новым минералам и названиям минералов Международной минералогической ассоциации.

<sup>3</sup> См., например: Павлова Л.П., Юмаев М.М. Налогообложение добычи полезных ископаемых. М.: Щит-М, 2007.

<sup>4</sup> В особом порядке полезными ископаемыми признавались драгоценные металлы (аффинированные драгоценные металлы), драгоценные камни (после сортировки, первичной классификации и первичной оценки) и полезные ископаемые, добытые с применением специальных технологий. Комментарий см. далее.

России от 10 декабря 1998 г. № 76 и согласованных с Минфином России, Минэкономки России, МПР России и МЧС России.

Документ был издан в рамках полномочий Госгортехнадзора России по государственному регулированию и надзору в сфере безопасности работ, связанных с пользованием недрами, рационального использования недр, установления правил и норм по охране недр и переработке минерального сырья, установленных статьей 24 Закона Российской Федерации «О недрах» и Указом Президента Российской Федерации от 18 февраля 1993 г. № 234 «Об утверждении Положения о федеральном горном и промышленном надзоре России».

В связи с этим следует отметить, что статья 41 Закона Российской Федерации «О недрах» в редакции до 1 января 2002 г. определяла объект налогообложения по платежам за добычу полезных ископаемых как «добытые полезные ископаемые», то есть так же, как в настоящее время объект налогообложения определяет НК РФ.

Кроме того, процессы добычи и первичной обработки полезных ископаемых за время действия НДСИ принципиально не изменились, поэтому есть все основания руководствоваться содержанием понятия «добыча полезного ископаемого» в целях недропользования.

Примечательно, что доведение качества добытого полезного ископаемого до требований стандарта или технических условий рассматривалось в методических указаниях Госгортехнадзора России как первичная обработка полезных ископаемых — комплекс операций по добыче полезного ископаемого, которые осуществляются, как правило, в границах горного отвода.

Операции по добыче полезного ископаемого включали селективную выемку, усреднение, породовыборку, дробление негабаритов, производство кондиционных блоков, сортировку и доставку готовой продукции до склада или на перерабатывающие производства (обогащительные или брикетные фабрики, дробильно-сортировочные комплексы, химические или металлургические заводы и др.).

В соответствии с действующими Правилами охраны недр, утвержденными постановлением Госгортехнадзора России от 6 июня 2003 г. № 71, подготовка (обработка) добытых полезных ископаемых к отгрузке потребителю и на первичную переработку осуществляется в целях достижения товарного ка-

чества и обеспечения наиболее полного извлечения при переработке минерального сырья, содержащихся в нем полезных компонентов и включает селективную выемку, усреднение горной массы, дробление негабаритов, классификацию, сортировку и другие горно-технологические операции.

Первичную переработку предусматривает и статья 23.3 Закона Российской Федерации «О недрах», которая к первичной переработке относит операции по переработке получаемого из недр минерального сырья по технологическим схемам.

С учетом изложенного к операциям по добыче полезного ископаемого в целях налогообложения следует относить:

- операции по добыче минерального сырья из недр;
- операции по первичной обработке полезных ископаемых;
- операции по добыче (извлечению) полезного ископаемого из минерального сырья, за исключением операций, не являющихся операциями по добыче (очистка от примесей, измельчение, насыщение).

#### **Исключения из общего правила признания продукции полезным ископаемым**

В абзаце четвертом пункта 1 Постановления Суд указывает, что в предлагаемом порядке полезное ископаемое определяется «по общему правилу». Таким образом, подразумевается, что возможны исключения из этого правила. В целом в главе 26 НК РФ упоминается четыре вида полезных ископаемых, в отношении которых в особом порядке определяется:

- объект налогообложения — полезные ископаемые, полученные с применением специальных перерабатывающих технологий (п. 3 ст. 337);
- количество добытого полезного ископаемого — драгоценные металлы, драгоценные камни и полезные компоненты многокомпонентных комплексных руд (соответственно п. 4, 5 и 6 ст. 339);
- стоимость добытого полезного ископаемого — драгоценные металлы и драгоценные камни (п. 5 и 6 ст. 340).

В связи с этим необходимо отметить, что в соответствии с абзацем вторым пункта 1 ст. 337 НК РФ добытым полезным ископаемым не является продукция, полученная после проведения иных операций, т.е. операций по технологическому

переделу и обогащению, относящаяся к продукции обрабатывающей промышленности.

Аналогичная норма существовала и в системе платежей за добычу полезных ископаемых, взимавшихся до введения НДС. Методические рекомендации Госгортехнадзора России разъясняли, что к добытым полезным ископаемым, прошедшим первичную обработку, не относится продукция более высокой степени технологического передела — продукция обрабатывающей промышленности в понятии главы 26 НК РФ. Исключение составляли полезные ископаемые, которые облагались после проведения операций, относящихся по общему правилу к технологическому переделу и обогащению: драгоценные металлы, драгоценные камни и полезные ископаемые, полученные с применением специальных перерабатывающих технологий.

Единственный вид полезных ископаемых, особенности налогообложения которого не предусматривали Методические рекомендации Госгортехнадзора России, но установлены НК РФ, — полезные компоненты многокомпонентных комплексных руд.

1. В особом порядке определяется полезное ископаемое, добытое при применении специальных перерабатывающих технологий, указанное в пункте 3 статьи 337 НК РФ. В этом случае объект налогообложения появляется после осуществления технологических операций, которые по общему правилу не относятся к операциям по добыче полезного ископаемого. Эта особенность отражена Судом в пункте 2 Постановления.

2. Полезным ископаемым признается продукция разработки коренных, россыпных и техногенных месторождений драгоценных металлов, в отношении которой также осуществляются операции, не относящиеся по общему правилу к операциям по добыче полезного ископаемого.

Нормативным правовым актом, который в целом определяет, какие технологические процессы следует рассматривать в качестве операций по добыче драгоценного металла, а какие — в качестве операций, не относящихся к добыче полезного ископаемого, является Федеральный закон от 26 марта 1998 г. № 41-ФЗ «О драгоценных металлах и драгоценных камнях». Статья 1 этого закона устанавливает, что добыча драгоценных металлов — это извлечение драгоценных металлов из коренных (рудных), россыпных и техногенных месторождений с получением концентратов и других полупродуктов, содер-

жащих драгоценные металлы. К добыче драгоценных металлов не относятся последующие операции по очистке извлеченных из недр драгоценных металлов, находящихся в концентратах и иных полупродуктах (аффинаж драгоценных металлов).

Это соответствует подпункту 13 пункта 2 статьи 337 НК РФ, который в качестве вида полезного ископаемого определяет не руды (сырье) и не аффинированный металл, а концентраты драгоценных металлов. С таким подходом к содержанию технологических операций по добыче драгоценных металлов, предусмотренным НК РФ, на первый взгляд, вступает в противоречие абзац 4 пункта 1 Постановления, в котором очистка от примесей и измельчение, проводимые при добыче драгоценных металлов, не рассматриваются в качестве операций, связанных с добычей полезного ископаемого.

Такой вывод может быть объяснен тем, что драгоценные металлы Суд рассматривает в качестве одного из исключений из «общего правила».

Но более вероятным представляется, что Суд не обратил внимания на особенности определения полезного ископаемого при разработке месторождений драгоценных металлов, а также драгоценных камней. При толковании порядка оценки стоимости полезных ископаемых, установленного пунктом 1 статьи 340 НК РФ, Суд не упоминает и способы оценки, установленные пунктами 5 и 6 статьи 340 НК РФ для указанных видов полезных ископаемых.

3. В соответствии с подпунктом 12 пункта 2 статьи 337 НК РФ видом полезного ископаемого признаются драгоценные камни, причем в НК РФ отражены признаки данного вида полезного ископаемого — драгоценные камни должны быть отсортированы и классифицированы. Это связано с тем, что добыча драгоценных камней в соответствии с Федеральным законом «О драгоценных металлах и драгоценных камнях» включает не только извлечение драгоценных камней из коренных, россыпных и техногенных месторождений, но и специфические операции: сортировку, первичную классификацию и первичную оценку драгоценных камней.

Драгоценные камни также являются одним из исключений из «общего правила».

4. Статья 337 НК РФ определяет в качестве самостоятельных видов полезных ископаемых многокомпонентные комплексные руды (пп. 4 п. 2) и полезные компоненты многокомпонентных комплексных руд (пп. 5 п. 2). Условиями признания



полезным ископаемым полезных компонентов многокомпонентных комплексных руд являются:

- извлечение полезных компонентов из многокомпонентных комплексных руд;
- направление полезных компонентов внутри организации на дальнейшую переработку (обогащение, технологический передел).

Это согласуется с нормой НК РФ о непризнании добытым полезным ископаемым продукции, полученной при дальнейшей переработке многокомпонентной комплексной руды (обогащение, технологический передел), которая (норма) содержалась именно в первоначальной редакции подпункта 5 пункта 2 статьи 337 НК РФ.

В общую для всех видов полезных ископаемых часть вторую пункта 1 статьи 337 НК РФ данная норма была включена задним числом (с 1 января 2002 г.) Федеральным законом от 29 мая 2002 г. № 57-ФЗ, причем она была дополнена условием соответствия продукции критерию продукции обрабатывающей промышленности.

Определение понятий «полезный компонент многокомпонентной комплексной руды» и «многокомпонентная комплексная руда» в главе 26 НК РФ отсутствует. В широком смысле в качестве многокомпонентной комплексной руды могут рассматриваться любые руды, в том числе черных металлов, поскольку они содержат иные, кроме железа, марганца и хрома, полезные компоненты. Товарные руды цветных металлов, определяемые как самостоятельный объект налогообложения, также являются многокомпонентными комплексными рудами.

Как правило, в результате переработки многокомпонентных комплексных руд (как и иных типов рудного сырья) производятся концентраты — продукция с более высоким, чем в исходном сырье, содержанием металлов. В дальнейшем концентраты направляются на металлургический передел с получением продукции обрабатывающей промышленности (химически чистые металлы).

Рассматриваемые понятия не применялись и при исчислении платежей за добычу полезных ископаемых и отчислений на воспроизводство минерально-сырьевой базы, фактически платежи за добычу определялись исходя из цен реализации продукта передела с корректировкой на понижающий коэффициент (отношение себестоимости добычи к себестоимости производства продукта передела).

В то же время ставки платежей за добычу в соответствии с постановлением Правительства Российской Федерации от 28 октября 1992 г. № 828 устанавливались за конкретные виды добытых металлов, а отчисления на воспроизводство минерально-сырьевой базы взимались со стоимости концентратов цветных металлов. Не предусматривал такие виды полезных ископаемых, как «многокомпонентные комплексные руды» и «полезные компоненты многокомпонентных комплексных руд», и принятый в первом чтении проект главы 26 «Налог на добычу полезных ископаемых» НК РФ. Проект предполагал налогообложение первого товарного продукта добытого полезного ископаемого, в частности товарных руд цветных металлов.

Кроме того, проектом предусматривалось, что при добыче многокомпонентных комплексных руд первым товарным продуктом могут быть признаны получаемые при первичной обработке добытого полезного ископаемого товарные руды, направляемые на переработку в обогатительно-металлургическое производство или на реализацию и содержащие не только металлы как полезные компоненты, но также строительное сырье и кондиционный продукт пьезооптического сырья.

Нельзя признать предлагавшийся механизм налогообложения добычи полезных ископаемых понятным, не стал он таковым и после принятия главы 26 НК РФ в окончательной редакции.

По мнению налоговых органов, добытым полезным ископаемым признаются полезные компоненты многокомпонентных комплексных руд в составе концентратов, а собственно многокомпонентная комплексная руда рассматривается в качестве добытого полезного ископаемого в том случае, если полезные компоненты из этой руды не направляются внутри организации на дальнейшую переработку и не извлекаются из нее (т.е. не доводятся до стадии концентратов).

Федеральный арбитражный суд Восточно-Сибирского округа в постановлении от 19 апреля 2005 г. № А78-2867/03-С2-18/217-Ф02-1438/05-С1 признал правомерными действия налогового органа по доначислению НДС исходя из стоимости реализации молибденового и медного концентратов и уточнил позицию об объекте налогообложения, которым, по мнению суда, должны признаваться полезные компоненты в руде, направляемой на переработку (по мнению налогового органа, по-

лезным ископаемым являлись концентраты металлов как товарные многокомпонентные комплексные руды). Фактически суд приравнял реализацию концентратов к реализации компонентов и, соответственно, концентраты — к компонентам.

Но тот же суд в постановлении от 9 февраля 2007 г. № А74-3667/05-Ф02-274/07-С1 в сходных обстоятельствах добычи и переработки полезного ископаемого сделал противоположный вывод — о признании полезным ископаемым многокомпонентной комплексной руды, не направленной на переработку, и, соответственно, о правомерности исчисления НДС исходя из расчетной стоимости. В постановлении суд приравнивает по смыслу понятия «минеральное сырье» и «многокомпонентная комплексная руда».

Отличием двух дел, рассмотренных Федеральным арбитражным судом Восточно-Сибирского округа, является использование в качестве документа, определяющего качество полезного ископаемого, в первом случае государственного стандарта на концентрат, во втором — стандарта организации на руду.

Постановлением Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 22 января 2008 г. № 4822/07 постановление Федерального арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 9 февраля 2007 г. № А74-3667/05-Ф02-274/07-С1 оставлено без изменения. При этом Суд руководствовался комментируемым Постановлением и таким образом оформил свою позицию в отношении налогообложения добычи многокомпонентных комплексных руд и полезных компонентов многокомпонентных комплексных руд: многокомпонентные комплексные руды и их компоненты не являются исключением из «общего правила».

В то же время существует нормативный правовой акт, позволяющий сделать противоположный вывод, — Общероссийский классификатор видов экономической деятельности 029-2001 (ОКВЭД).

Группировка 13.20 «Добыча руд цветных металлов, кроме урановой и ториевой руд» ОКВЭД (приложение А, подраздел СВ «Добыча полезных ископаемых, кроме топливно-энергетических») включает:

- добычу подземным и открытым способами руд, ценных преимущественно содержанием в них цветных металлов;

- подготовку руд цветных металлов к обогащению: дробление и измельчение руд, промывка руд, разделение по крупности (грохочение и классификация);
- обогащение и агломерацию руд цветных металлов.

Аналогичный состав операций приведен и при характеристике добычи железных руд (группировка 13.10).

Добыча камня для строительства (группировка 14.11) включает добычу открытым способом, первичную обработку, распиловку и измельчение мрамора, гранита, песчаника и другого камня для строительства, внутренней и внешней облицовки зданий и сооружений, изготовления художественных, декоративных и хозяйственных изделий.

Операции по добыче, дроблению и измельчению составляют добычу известняка, гипсового камня, мела и гравия, а операции по промывке песка и песчано-гравийной смеси — добычу песка (группировки 14.12 и 14.21).

Кроме указанных видов деятельности, в ОКВЭД приведен состав операций по добыче и иных видов полезных ископаемых, в том числе драгоценных металлов (это соответствует выводу, сделанному выше на основании Федерального закона «О драгоценных металлах и драгоценных камнях»).

По всей видимости, ОКВЭД можно рассматривать в качестве документа, который исключение из «общего правила» определения полезного ископаемого, приведенного в пункте 1 статьи 337 НК РФ и выведенного Судом, устанавливает не только в отношении драгоценных металлов, драгоценных камней и продукции, полученной с применением специальных перерабатывающих технологий, но и в отношении ряда иных видов полезных ископаемых.

Однако при принятии Постановления классификаторы в качестве стандартов, определяющих состав операций по добыче полезных ископаемых, не рассматривались. Судья Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации А.И. Бабкин считает, что при применении главы 26 НК РФ могут использоваться только национальные стандарты, основой которых являются международные стандарты, упомянутые в НК РФ, и стандарты организаций<sup>5</sup>.

<sup>5</sup> См.: Бабкин А.И. Налоговые обязанности недропользователя и вопросы стандартизации на примере НДС // Нефть, газ и право. 2008. № 1. С. 21–30.

Ограничение требований к качеству полезного ископаемого двумя видами стандартов ставит под вопрос признание объектами налогообложения тех полезных ископаемых, которые соответствуют государственным, отраслевым, региональным стандартам, принятым в соответствии с Федеральным законом от 10 июня 1993 г. № 5154-1 «О стандартизации», утратившим силу в связи с принятием Федерального закона «О техническом регулировании».

Очевидно, что норма пункта 1 статьи 337 НК РФ не отвечает требованиям, предъявляемым в настоящее время к системе стандартизации в Российской Федерации. Из общего состава документов, установленных отмененным Федеральным законом «О стандартизации», в НК РФ попали только государственные стандарты, международные (региональные) стандарты, стандарты отраслей и стандарты предприятий. С принятием Федерального закона «О техническом регулировании» соответствующая норма НК РФ дополнена стандартами организаций.

С учетом того, что основным принципом стандартизации является добровольность не только применения стандартов, но и разработки отдельных из них, например стандартов организации, не исключена возможность отсутствия в отношении отдельного полезного ископаемого одного из стандартов, указанных в пункте 1 статьи 337 НК РФ.

Таким образом, приведенный выше состав операций по добыче полезного ископаемого может быть изложен в следующей форме:

- 1) операции по добыче минерального сырья из недр;
- 2) операции по первичной обработке полезных ископаемых;
- 3) операции по добыче (извлечению) полезного ископаемого из минерального сырья, за исключением операций, не являющихся операциями по добыче полезных ископаемых: очистка от примесей, измельчение, насыщение (кроме тех полезных ископаемых, проведение в отношении которых указанных операций относится к добыче в соответствии с законодательством России).

*2. Определяя отдельные объекты НДС, суды должны учитывать, что на основании пункта 3 статьи 337 НК РФ в ряде случаев добытым полезным ископаемым для целей налогообложения признается продукция, полученная с применением таких перерабатывающих технологий, которые явля-*

*ются специальными видами добычных работ (например, подземная газификация и выщелачивание, дражная и гидравлическая разработка россыпных месторождений, сбор нефти с нефтеразливов при помощи специальных установок).*

В пункте 2 Постановления Суд обращает внимание на одно из исключений из «общего правила» определения добытого полезного ископаемого, которое предусмотрено пунктом 3 статьи 337 НК РФ.

К добытому полезному ископаемому относится продукция, извлеченная из минерального сырья с применением перерабатывающих технологий, которые либо являются специальными видами добычных работ, либо отнесены в соответствии с лицензией на пользование недрами к специальным видам добычных работ.

И в том и в другом случае осуществляются операции, которые согласно пункту 1 Постановления не относятся к операциям по добыче полезного ископаемого: в первом случае — при первичной переработке минерального сырья с использованием специальных технологий, во втором — при последующей (вторичной) переработке минерального (техногенного) сырья. Несмотря на это полученная продукция рассматривается как объект налогообложения НДС и добытое полезное ископаемое.

*3. Согласно пункту 7 статьи 339 НК РФ при определении количества добытого в налоговом периоде полезного ископаемого учитывается, если иное не предусмотрено пунктом 8 этой 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.*

1. В абзаце первом пункта 3 Постановления дословно приведен текст пункта 7 статьи 339 НК РФ.

2. Абзац второй пункта 3 Постановления согласуется с абзацем четвертым пункта 1 Постановления.

Не все технологические операции, осуществляемые налогоплательщиком при разработке месторождения полезного ископаемого, относятся к операциям по добыче полезного ископаемого, даже если они указаны в стандарте. Соответственно, количество полезного ископаемого в целях определения налоговой базы определяется по завершении операций, являющихся добычными технологическими операциями, в том числе и специфическими операциями, осуществленных с применением специальных технологий, и операций по добыче драгоценных металлов и драгоценных камней.

При разработке месторождений минеральное сырье подвергается физическому воздействию, поэтому результат разработки месторождения и полезное ископаемое — различные понятия.

Совпадение понятий «результат разработки месторождения» и «добытое полезное ископаемое» возможно в случае, если результатом разработки месторождения согласно техническому проекту является продукция, которая получена в результате проведения только операций, отнесенных к операциям по добыче минерального сырья (полезного ископаемого) из недр и по добыче (извлечению) полезного ископаемого из минерального сырья.

В пункте 3 Постановления Суд, в отличие от пункта 1 Постановления, говорит о добыче полезного ископаемого из недр, а не из минерального сырья и не ссылается на применение «общего правила» признания полезного ископаемого.

*4. В силу пункта 2 статьи 338 НК РФ налоговая база по НДС определяется как стоимость добытых полезных ископаемых, за исключением нефти обезвоженной, обессоленной и стабилизированной, попутного газа и газа горючего природного из всех видов месторождений углеводородного сырья. Стоимость добытых полезных ископаемых определяется в соответствии со статьей 340 НК РФ.*

Согласно пункту 1 статьи 340 НК РФ оценка стоимости добытых полезных ископаемых производится налогоплательщиком исходя из сложив-

*шихся у налогоплательщика за соответствующий налоговый период цен реализации добытого полезного ископаемого либо в случае, если такая реализация отсутствует, — из расчетной стоимости добытого полезного ископаемого.*

*В связи с этим судам необходимо учитывать следующее. Оценка стоимости полезного ископаемого исходя из сложившихся у налогоплательщика цен реализации возможна только в случае реализации налогоплательщиком продукции, признаваемой в соответствии со статьей 337 НК РФ полезным ископаемым (с учетом разъяснений, содержащихся в пункте 1 настоящего Постановления), а также в случае реализации налогоплательщиком продукции, упомянутой в пункте 2 настоящего Постановления.*

*Если реализация данной продукции не осуществляется, при расчете налоговой базы по НДС принадлежит руководствоваться подпунктом 3 пункта 1 и пунктом 4 статьи 340 НК РФ, то есть определять налоговую базу на основе расчетной стоимости добытого полезного ископаемого.*

*Указанный способ оценки стоимости полезных ископаемых применяется, в частности, 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.*

1. Абзац первый пункта 4 Постановления дословно воспроизводит текст абзаца первого пункта 2 статьи 338 НК РФ.

2. Абзац второй пункта 4 Постановления излагает нормы пункта 1 статьи 340 НК РФ.

3. Абзацы третий — пятый пункта 4 Постановления содержат очевидное следствие толкования Постановлением норм статей 337 и 339 НК РФ применительно к оценке стоимости добытых полезных ископаемых.

Абзац пятый допускает («в частности»), что может существовать иное основание для применения способа оценки исходя из расчетной стоимости, кроме указанных в абзаце. К числу таких оснований относится, например, использование полезного ископаемого на собственные нужды. При этом Суд вновь (см. п. 1 Постановления) говорит об операциях по добыче (извлечению) полезного ископаемого из минерального сырья, а не из недр.

Таким образом, исходя из цен реализации добытое полезное ископаемое будет оцениваться в случае, если реализовано полезное ископаемое, признанное по общему правилу таким в соответствии с пунктом 1 Постановления после проведения операций по добыче минерального сырья из недр, операций по первичной обработке полезных ископаемых и операций по добыче (извлечению) полезного ископаемого из минерального сырья, а также признанное полезным ископаемым в соответствии с пунктом 2 Постановления. Такой подход применяется и в отношении продукции, получаемой при разработке месторождений многокомпонентных комплексных руд (см. комментарий к абзацу четвертому пункта 1 Постановления).

Что касается особого порядка оценки драгоценных металлов и драгоценных камней, то в пункте 4 Постановления Суд не дает оценку пунктам 5 и 6 статьи 340 НК РФ и не отрицает возможность их применения.

*5. Тара, упаковка, маркировка, обязательное наличие которых при реализации добытого полезного ископаемого потребителям может быть предусмотрено названными 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 статьи 340 НК РФ определяется с использованием расчетного способа оценки.*

Пункт 5 Постановления разрешил вопрос, связанный с порядком определения добытого полезного ископаемого в случае его реализации в упакованном и маркированном виде. По заключению Суда, операции по упаковке и маркировке не рассматриваются как операции по добыче полезного ископаемого, даже если их осуществление предусмотрено стандартом.

На этом основании реализация маркированного, упакованного и затаренного полезного ископае-

мого не является реализацией полезного ископаемого в понятии пункта 1 статьи 337 НК РФ, и расчет налога будет производиться исходя из величины затрат на добычу полезного ископаемого.

При определении расчетной стоимости необходимо учитывать затраты по тем операциям, которые рассматриваются как технологические операции по добыче полезного ископаемого (см. комментарий к абзацу четвертому пункта 1 Постановления).

Следует отметить, что до принятия Постановления практика рассмотрения споров была иной: в решении от 28 мая 2003 г. № 3640/03 Высший Арбитражный Суд Российской Федерации поддержал позицию МНС России о необходимости налогообложения упакованной минеральной воды исходя из цен реализации, арбитражные суды, как правило, приходили к такому же заключению.

## Заключение

В Постановлении Суд рекомендует использовать общее правило признания продукции добытым полезным ископаемым. Главное обстоятельство, которое принимается во внимание при отнесении продукции к полезному ископаемому — осуществление предусмотренных стандартом технологических операций, связанных с добычей полезного ископаемого.

Анализ Постановления позволяет сделать вывод о наличии специальных правил определения полезного ископаемого при добыче продукции с применением специальных перерабатывающих технологий, а также при добыче драгоценных металлов и драгоценных камней.

Во то же время Суд проигнорировал особенности определения добычи отдельных видов полезных ископаемых, установленные классификаторами технико-экономической и социальной информации, в частности по металлическим полезным ископаемым.

В целом Судом предложен универсальный вариант разрешения споров по такому предмету, как полезное ископаемое, формы проявления, добычи и переработки которого весьма разнообразны и не всегда могут быть унифицированы. В связи с этим окончательный вывод о правомерности того или иного подхода к определению объекта налогообложения остается за судебными органами. □