

Недропользование: актуальные вопросы судебной практики

И.В. Макаров, председатель судебного состава Федерального арбитражного суда Западно-Сибирского округа

С научной точки зрения автор подчеркивает свой интерес к вопросу о применении общих начал налогового законодательства при исчислении НДС, с практической – утверждает, что в сфере применения положений НК РФ, касающихся НДС, наиболее проблемными на сегодняшний день являются вопросы, касающиеся общешахтных потерь при формировании налоговой базы. Основным выводом автора является то, что введение главы 26 НК РФ принципиально не решило некоторые проблемы налогообложения в сфере недропользования, в частности, в отношении добычи угля (сланца), поскольку Правила утверждения нормативов потерь полезных ископаемых при добыче, технологически связанных с принятой схемой и технологией разработки месторождения, утвержденные постановлением Правительства Российской Федерации от 29 декабря 2001 г. № 921, не определяют конкретные виды потерь при добыче полезного ископаемого.

Налогообложение добывающих отраслей промышленности, эксплуатирующих невозобновляемые природные ресурсы, должно осуществляться в интересах не только нынешнего, но и будущих поколений россиян.

При этом налоговая система России должна не только преследовать чисто фискальные цели, но и решать комплексную задачу обеспечения баланса фискальных и инвестиционных интересов государства. Именно в соблюдении такого баланса интересов на макроэкономическом уровне и состоит эффективная государственная экономическая политика.

Соответственно, систему налогообложения в сфере недропользования необходимо ориентировать на обеспечение наиболее рационального извлечения полезных ископаемых, с тем чтобы ставки налогов были непосредственно увязаны с процессом освоения месторождений.

К сожалению, имеющиеся недостатки налогового законодательства не только способствуют, но зачастую и провоцируют совершение налоговых правонарушений.

Как бы ни был осмотрителен законодатель, он не способен предусмотреть все возможности и обстоятельства, которые могут возникнуть, и в силу лингвистической ограниченности законы не всегда могут донести тот смысл, который вкладывался законодателем при их принятии.

Существующие недостатки в законодательстве о налогах и сборах, несмотря на вносимые в него многочисленные изменения и дополнения, являются предметом острых дискуссий, и проблемы в правоприменении законодательных актов данной отрасли, как показывает практика, в течение длительного времени остаются актуальными.

Обширная практика арбитражных судов наиболее оперативно выявляет проблемы, препятствующие развитию экономики, защите интересов участников экономического оборота.

При этом следует признать, что сама правоприменительная практика, являясь зеркальным отражением реальных процессов, постоянно совершенствуется и в конечном итоге формирует и модернизирует методы, позволяющие устранять пробелы и противоречия законодательства.

С научно-практической точки зрения интересен вопрос о применении общих начал налогового законодательства при исчислении налога на добычу полезных ископаемых (далее – НДС).

Так, в сфере применения положений Налогового кодекса Российской Федерации (далее — НК РФ) о налоге на добычу полезных ископаемых наиболее проблемными на сегодняшний день являются вопросы, касающиеся общешахтных потерь при формировании налоговой базы.

Введение главы 26 НК РФ принципиально не решило вопрос о применении норм налогового законодательства в сфере недропользования, в частности в отношении добычи угля (сланца), поскольку Правила утверждения нормативов потерь полезных ископаемых при добыче, технологически связанных с принятой схемой и технологией разработки месторождения, утвержденные постановлением Правительства Российской Федерации от 29 декабря 2001 г. № 921, не определяют конкретные виды потерь при добыче полезного ископаемого.

Обращаясь к судебной практике, следует отметить споры, связанные с налогообложением полезных ископаемых (угля).

Так, по материалам одного из дел налоговый орган доначислил налогоплательщику НДС и пени в связи с тем, что в нарушение пункта 3 статьи 338, пунктов 3 и 7 статьи 339, подпункта 1 пункта 1 статьи 342 НК РФ Общество занизило налоговую базу по НДС на разницу между фактическими и утвержденными в установленном порядке нормативными потерями полезных ископаемых, а именно на сумму потерь из-за геологических нарушений и общешахтных потерь. По рассматриваемому делу арбитражный суд поддержал доводы налогоплательщика, при этом суд исходил из следующего.

В соответствии с подпунктом 1 пункта 1 статьи 336 НК РФ объектом налогообложения НДС признаются полезные ископаемые, добытые из недр на территории Российской Федерации на участке недр, предоставленном налогоплательщику в пользование в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Согласно статьям 338 и 340 НК РФ налоговая база определяется налогоплательщиком самостоятельно в отношении каждого добытого полезного ископаемого как произведение количества добытого полезного ископаемого, определяемого в соот-

ветствии со статьей 339 НК РФ, и стоимости единицы добытого полезного ископаемого.

Количество добытых полезных ископаемых определяется в соответствии со статьей 339 НК РФ, в силу пункта 2 которой количество добытого полезного ископаемого определяется прямым (способом применения измерительных средств и устройств) или косвенным (расчетно, по данным о содержании добытого полезного ископаемого в извлекаемом из недр (отходов, потерь) минеральном сырье) методом, если иное не предусмотрено данной статьей. При этом, если налогоплательщик применяет пря-

мой метод определения количества добытого полезного ископаемого, количество добытого полезного ископаемого определяется с учетом фактических потерь полезного ископаемого (п. 3 ст. 339 НК РФ).

Принимая во внимание тот факт, что Общество количество добытых полезных ископаемых определяло прямым методом, в силу пункта 3 статьи 339 НК РФ количество добытого полезного ископаемого правомерно определено налогоплательщиком с учетом фактических потерь полезного ископаемого.

Фактическими потерями полезного ископаемого согласно положениям данной статьи признается разница между расчетным количеством полезного ископаемого, на которое уменьшаются запасы полезного ископаемого, и количеством фактически добытого полезного ископаемого, определяемым по завершении полного технологического цикла по добыче полезного ископаемого.

Согласно Указаниям по нормированию, планированию и экономической оценке потерь угля в недрах по Кузнецкому бассейну от 30 ноября 1990 г. и Инструкции по расчету промышленных запасов, определению и учету потерь угля (сланца) в недрах при добыче, утвержденной первым заместителем министра топлива и энергетики Российской Федерации 11 марта 1996 г., фактические потери, технологически связанные с принятой схемой и технологией разработки месторождения, подразделяются на эксплуатационные, потери из-за геологических нарушений и общешахтные потери.

Эксплуатационные потери — потери, обусловленные системой разработки, способом, техникой

В сфере применения положений Налогового кодекса Российской Федерации о налоге на добычу полезных ископаемых наиболее проблемными на сегодняшний день являются вопросы, касающиеся общешахтных потерь при формировании налоговой базы.

и технологией отработки запасов (в целиках, оставляемых у подготовительных выработок и в очистном пространстве, у границ выемочных участков, в местах пожаров, завалов и затоплений; в пачках угля, оставляемых в почве, кровле пластов, между выемочными слоями, при селективной выемке; потери отбитого угля). Потери из-за геологических нарушений возникают там, где отработка запасов угля невозможна и небезопасна из-за тектонических нарушений и сложных гидрогеологических условий разрабатываемых участков и пластов. Потери общешахтные — потери, возникающие в общешахтных предохранительных целиках, границы которых утверждены в порядке, установленном Правилами охраны сооружений и природных объектов от вредного влияния подземных горных разработок на угольных месторождениях и Правилами безопасности в угольных и сланцевых шахтах.

Вместе с тем следует отметить, что Правила утверждения нормативов потерь полезных ископаемых при добыче технологически связанных с принятой схемой и технологией разработки месторождения, утвержденные постановлением Правительства Российской Федерации от 29 декабря 2001 г. № 921, не определяют конкретные виды потерь.

На основании пункта 2 абзаца второго пункта 3.1.1 Указаний по нормированию, планированию и экономической оценке потерь угля в недрах по Кузнецкому бассейну от 30 ноября 1990 г. нормированию подлежат эксплуатационные потери.

Общешахтные потери и потери из-за геологических нарушений согласно пунктам 3.5 и 3.6 Инструкции по расчету промышленных запасов, определению и учету потерь угля (сланца) в недрах при добыче не нормируются и переводятся в фактические потери в том отчетном периоде, в котором заканчиваются подходы к ним.

Согласно правовой позиции Министерства финансов Российской Федерации, изложенной в письме от 21 ноября 2005 г. № 03-07-01-02/61, в целях налогообложения НДС рассматриваются фактические потери в технологическом процессе добычи полезных ископаемых (т.е. потери, возникающие при доведении извлеченного из недр минерального сырья до стадии «добытого полезного ископаемого»).

Поэтому общешахтные потери не должны облагаться НДС в общеустановленном порядке и, соответственно, включать данные потери в количество добытых полезных ископаемых не следует.

Таким образом, из анализа определений общешахтных потерь и потерь из-за геологических нару-

шений следует, что указанные потери остаются в недрах и не уменьшают общие запасы полезного ископаемого, следовательно, не могут рассматриваться в качестве фактических потерь. При таких обстоятельствах Обществом при формировании налоговой базы обоснованно не учтены общешахтные потери и потери из-за геологических нарушений.

Анализ правоприменительной практики по рассматриваемому вопросу свидетельствует о том, что внесение налоговых платежей за указанные потери может привести, в свою очередь, как указано в письме заместителя начальника Федерального горного и промышленного надзора России в адрес Минфина России, МПР России и МНС России от 12 февраля 2004 г., к необоснованной отработке целиков, что снижает промышленную безопасность горных объектов и в дальнейшем может привести к утрате экономического значения всего месторождения.

Учитывая роль и значение угольной отрасли в экономике страны, государство должно уделять пристальное внимание формированию и совершенствованию правовых основ регулирования хозяйственных отношений в данном секторе экономики, включая вопросы налогообложения.

Формирование права, в том числе налогового, представляет собой процесс приближения его к новому качественному состоянию, которое проявляет динамику деятельности участников налоговых правоотношений, отраженную и в судебной практике.

На основе анализа судебной практики по вопросу налогообложения полезных ископаемых (угля) в целях совершенствования законодательной базы, регулирующей публично-правовые отношения в угольной отрасли, полагаем целесообразным урегулировать в НК РФ, а также в Правилах утверждения нормативов потерь полезных ископаемых при добыче, технологически связанных с принятой схемой и технологией разработки месторождения, утвержденных постановлением Правительства Российской Федерации от 29 декабря 2001 г. № 921, вопрос об учете общешахтных потерь и потерь из-за геологических нарушений, которые не уменьшают общие запасы полезного ископаемого при формировании налоговой базы по НДС.

Учитывая характер общешахтных потерь и потерь из-за геологических нарушений, полагаем, что при формировании налоговой базы по НДС в отношении добычи угля (сланца) указанные потери обоснованно не должны учитываться, и, соответственно, включать данные потери в количество добытых полезных ископаемых не следует. □