



## Оценка Постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ о налоге на добычу полезных ископаемых

*18 декабря 2007 г. было принято Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ № 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». Мы попросили экспертов в области налогового права дать оценку разъяснениям указанного Постановления Пленума.*

**А.А. Ялбулганов, ведущий научный сотрудник Центра публично-правовых исследований, доктор юридических наук:**

— Конечно, оцениваю данное разъяснение неоднозначно. Противоречия по НДСП заложены в Налоговом кодексе РФ. Налог «технический», элементы определяются оценочным образом, высок субъективный фактор, особенно по порядку обложения НДСП твердых полезных ископаемых, некоторые нормы позволяют налогоплательщикам и налоговым органам по-разному понимать их смысл. Само Постановление ВАС РФ непосредственно касается порядка оценки стоимости добытых полезных ископаемых при определении налоговой базы НДСП.

Статья 340 НК РФ устанавливает, что оценка стоимости добытых полезных ископаемых определяется налогоплательщиком самостоятельно одним из следующих способов:

- 1) исходя из сложившихся у налогоплательщика за соответствующий налоговый период цен реализации без учета субсидий;
- 2) исходя из сложившихся у налогоплательщика за соответствующий налоговый период цен реализации добытого полезного ископаемого;
- 3) исходя из расчетной стоимости добытых полезных ископаемых.

В своих разъяснениях Высший Арбитражный Суд РФ ориентирует арбитражные суды на признание правомерности применения налогоплательщиками расчетного способа оценки добытых полезных ископаемых. При этом, как мне показалось, заслуживает внимания тот факт, что Пленум ВАС РФ занял определенную позицию в таких спорах, причем выгодную налогоплательщикам, а не налоговым органам. Пока не вполне понятно, насколько существенную роль сыграет данное Постановление в дальнейшем и, что нельзя исключить, не последует ли принятие поправок в текст главы 26 НК

**ЗАКОН № 2 ФЕВРАЛЬ 2008**

РФ, которые могут свести на нет позицию, выраженную ВАС РФ по данному вопросу. Ведь цена вопроса может оказаться значительной. Так, в 2006 г. Курская областная дума уже пыталась внести в Госдуму законопроект № 288657-4 об уточнении понятия полезного ископаемого применительно к рудам черных металлов с целью сужения объекта НДС за счет различных продуктов переработки (таких, как, например, железорудный концентрат), однако Правительство РФ не поддержало данный законопроект со ссылкой на недопустимость существенного сокращения доходной части федерального бюджета (Заключение от 13.06.2006 № 2083п-П9). Однако уже сейчас понятно, что ВАС РФ в комментируемом Постановлении не уклонился от решения спорного вопроса по существу и в пользу налогоплательщиков, в отличие, например, от Конституционного Суда РФ (определения КС РФ от 16.05.2007 № 418-О-П, 419-О-О, 420-О-О, 421-О-О, 422-О-О). И тем более ценным может показаться комментируемое Постановление, если учесть, что оно не только принято вопреки достаточно обширной практике федеральных арбитражных судов округов, но и вопреки некоторым актам самого ВАС РФ (постановления от 15.03.2005 № 12688/04, 12742/04, определения от 16.11.2007 № 14393/07, от 12.11.2007 № 14228/07). Примечательно, что в первом же после выпуска комментируемого Постановления деле, рассмотренном Президиумом ВАС РФ, по вопросу квалификации продуктов обогащения многокомпонентной руды решение было принято также в пользу налогоплательщика — ООО «Сорский ГОК» (Постановление Президиума ВАС РФ от 22.01.2008 № 4822/07). Таким образом, ВАС РФ при рассмотрении конкретного судебного дела не отступил от своих выводов относительно толкования понятия добытого полезного ископаемого, сделанных в комментируемом Постановлении, и теперь есть некоторые основания полагать, что подобные решения будут приниматься и в дальнейшем, если только не будут внесены законодательные коррективы. Фактически расчетная стоимость будет применяться чаще всего по отношению к твердым полезным ископаемым.

**Р.Р. Сагадеев, председатель судебного состава Федерального арбитражного суда Поволжского округа:**

— Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ № 64 дало судам четкие разъяснения, относящиеся к объекту обложения НДС и определению

налоговой базы в тех случаях, когда предприятиями наряду с добычей минерального сырья осуществляется и его переработка, что в судебной практике вызвало наибольшие сложности. Пленум ВАС РФ разъяснил, что по общему правилу объектом обложения НДС являются полезные ископаемые, добытые из недр, а не продукт их переработки. Тара, упаковка, маркировка также не являются составной частью извлеченного из недр полезного ископаемого и не могут учитываться при определении налоговой базы. Соответственно при реализации налогоплательщиком полезных ископаемых, подвергшихся переработке или упаковке, их стоимость должна определяться расчетным методом, предусмотренным подп. 3 п. 1 и п. 4 ст. 340 Налогового кодекса РФ.

**А.И. Приходько, ведущий консультант Управления анализа и обобщения судебной практики Высшего Арбитражного Суда РФ, кандидат юридических наук, магистр частного права:**

— Как представляется, в Постановлении Пленума ВАС РФ от 18.12.2007 № 64 предпринята попытка системного толкования внутренне чрезвычайно противоречивых и неясных положений Налогового кодекса РФ, касающихся налога на добычу полезных ископаемых. И хотя не вызывает сомнений тот факт, что результаты такого толкования в данном случае носят общий характер и арбитражным судам, следовательно, предстоит уяснить наполнение термина «добытое полезное ископаемое» применительно к конкретным видам полезных ископаемых, тем не менее содержащиеся в Постановлении разъяснения, думается, будут определять новый вектор дальнейшего развития соответствующей правоприменительной практики.

**Э.Н. Нагорная, кандидат юридических наук:**

— В ст. 337 НК РФ перечислены виды добытого полезного ископаемого, в частности товарные руды цветных металлов, таких как алюминий, молибден, которые зачастую не могут быть получены без предварительного проведения предусмотренных соответствующими стандартами технологических операций, не являющихся операциями по извлечению полезного ископаемого из минерального сырья (например, операции по очистке от примесей, измельчению, насыщению и т.д.).

## СОБЫТИЕ. КОММЕНТАРИИ ЭКСПЕРТОВ

Между тем в соответствии с п. 1 Постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 18.12.2007 № 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» указанная продукция не может быть признана полезным ископаемым.

Представляется, что в п. 4 указанного Постановления Пленума содержится компромиссное решение вопроса, позволяющее, тем не менее, учесть непосредственно добытое из недр минеральное сырье в качестве объекта налогообложения.

Высший Арбитражный Суд РФ постановил, что в случае реализации продукции, в отношении которой были осуществлены технологические операции, не являющиеся операциями по извлечению полезного ископаемого из минерального сырья, применяется расчетный способ оценки стоимости полезных ископаемых.

**Е.В. Тимофеев, член Президиума Российской ассоциации налогового права, партнер, соруководитель российской налоговой практики международной юридической фирмы Salans:**

— Самый базовый вопрос по налогу на добычу полезных ископаемых — объект налогообложения. Кодекс определяет, что объектом обложения НДС является продукция горнодобывающей промышленности, содержащаяся в фактически добытом минеральном сырье, первая по своему качеству соответствующая государственному или иному стандарту (добытое полезное ископаемое).

С точки зрения теории налогового права это не совсем верно: само ископаемое является, разумеется, предметом налогообложения, а объектом — юридический факт его добычи. Тем не менее достаточно ясно, что в силу данного положения обязанность по уплате налога возникает только в том случае, если в том сырье, которое добыл налогоплательщик, уже имеется соответствующая стандарту продукция. Вопрос соответственно в том, что такое «добыл».

С одной стороны, Кодекс специально указывает, что продукция, полученная при дальнейшей переработке, полезным ископаемым не является. С другой — что в

таком случае в определении добытого ископаемого означает слово «первая» (применительно к продукции, соответствующей стандарту)? Не предполагает ли оно все-таки какой-то учет операций по переработке? Отсюда и сомнения правоприменителей в том, где проходит та линия, что отделяет продукцию добывающей отрасли от продукции отрасли перерабатывающей (притом что переработка зачастую происходит на месте и осуществляется тем же самым налогоплательщиком).

Пленум Высшего Арбитражного Суда РФ, воспроизведя эти положения, поставил смысловое ударение на появлении «стандартной» продукции уже в результате именно тех операций, которые отнесены к процессу добычи ископаемого. Все, что не относится к этому процессу, уже не имеет никакого значения — безотнositельно появления в результате осуществленной переработки соответствующей стандарту продукции. Это вполне согласуется с положением Кодекса, специально оговаривающим, что не относится к переработке в этом смысле такая переработка, которая входит в состав добычных работ (в силу общей технической регламентации или на основании лицензии). Слово же «первая», видимо, может иметь значение, когда в рамках осуществления операций по переработке, нормативно отнесенных к процессу добычи, продукция последовательно соответствует нескольким стандартам.

По сути, Пленум сделал отсылку к техническим стандартам и иному сугубо техническому регулированию, которое должно ответить на вопрос, осуществляется ли та или иная операция в рамках процесса добычи или она относится уже к процессу переработки за рамками собственно добычи. Соответственно многие дальнейшие дела по НДС будут представлять собой битву ссылок на такую техническую документацию (впрочем, по существу, это происходит и сегодня) и мнений привлеченных экспертов.

Из предложенного принципа проистекает, собственно, и подход суда к выбору порядка исчисления налоговой базы: если реализуется именно та продукция, в связи с которой сделан вывод о наличии объекта налогообложения, применяется цена реализации. Если что-то иное — расчетная стоимость полезного ископаемого.

В то же время применение стандартов не абсолютно. В частности, как указал суд, тара, маркировка и упа-

**ЗАКОН № 2 ФЕВРАЛЬ 2008**

ковка добытого ископаемого не являются частью извлеченного из недр ископаемого. Соответственно если даже для целей реализации ископаемого применимый стандарт требует его обязательной маркировки, упаковки и затаривания, при реализации ископаемого, в отношении которого эти операции осуществлены, налоговая база не может быть определена исходя из цены реализации. В этом случае применяется расчетная стоимость.

Здесь уместно вспомнить, что в 2003 г. и дважды в 2005 г. Высший Арбитражный Суд признавал, что обработка добытой минеральной воды сернистым серобромом, ее обогащение двуокисью водорода и розлив в бутылки не препятствуют определению налоговой базы исходя из цены реализации. Этот вывод был мотивирован тем, что в результате этих действий продукции, которая соответствовала бы иному стандарту, нежели тот, которому вода соответствовала сразу после ее добычи, не возникает.

Представляется, что Постановление Пленума изменяет этот подход. Очевидно, что минеральная вода извлекалась из недр без бутылок (тары). По сути, единственное различие в фактических обстоятельствах заключается в том, что Пленум говорит об обязательных требованиях стандартов к реализации, а анализировавшийся в деле о минеральной воде стандарт лишь допускает осуществленные операции. Между тем допускаемые процессом добычи операции имеют к нему еще более отдаленное отношение, нежели обязательные. В то же время сам факт наличия специальных решений ВАС РФ по минеральной воде может предопределить и сохранение к ней особого отношения со стороны нижестоящих судов.

Базируясь на общем выводе относительно объекта налогообложения, важную ремарку сделал Высший Арбитражный Суд РФ и применительно к полезным ископаемым, облагаемым не по стоимости, а по количеству (нефти и газу). НК РФ определяет, что во внимание при налогообложении должен приниматься весь комплекс технологических операций, предусмотренных техническим проектом разработки месторождения. Суд подчеркнул, что это не означает, что наличие добытого полезного ископаемого должно определяться после выполнения всего указанного комплекса операций. И в данном случае необходимо отделять операции по добыче от операций по переработке — незави-

симо от того, что последние могут быть предусмотрены техническим проектом разработки месторождения.

**М.Л. Максимов, менеджер компании Ernst&Young, отдел налогообложения предприятий ТЭК:**

— Добывающие компании получили новые аргументы в спорах с налоговыми органами относительно определения того, что следует считать добытым полезным ископаемым. Пленум Высшего Арбитражного Суда РФ в своем Постановлении от 18.12.2007 № 64 разъяснил, что налог на добычу полезных ископаемых не должен уплачиваться со стоимости продукта переработки добытого полезного ископаемого. Особенно актуальным данное Постановление будет для горно-обогатительных комбинатов.

С 2005 г. многие горно-обогатительные комбинаты оспаривают требования налоговых органов об уплате НДС со стоимости продуктов обогащения, а не со стоимости добытой руды. По оценкам специалистов, такой подход увеличивал НДС горно-обогатительных комбинатов в 2—4 раза. Дело в том, что себестоимость производства концентрата из руды сопоставима с себестоимостью добычи руды, и расчет налога даже с себестоимости концентрата увеличивал налоговую базу практически в два раза. В особенно невыгодном положении оказались те комбинаты, которые реализовывали концентрат. Даже при единичных продажах концентрата налоговые органы требовали от них уплаты НДС со всего объема произведенного концентрата, оцененного по цене реализации, а не по расходам на его производство.

По сути, разногласия между компаниями и налоговыми органами сводятся к тому, можно ли считать концентрат добытым полезным ископаемым или он является продуктом обрабатывающей промышленности, который не может подлежать обложению налогом на добычу. Федеральные арбитражные суды принимали постановления, решения в которых в основном зависели от вида продукции, указанной в техническом проекте освоения месторождения.

Пленум ВАС РФ, помимо прочего, обратил внимание своих коллег на то, что технический проект не может служить документом, определяющим вид добытого полезного ископаемого. Технический проект упомянут в главе 26 НК РФ лишь один раз и только в кон-

**СОБЫТИЕ. КОММЕНТАРИИ ЭКСПЕРТОВ**

тексте необходимости его использования при расчете количества ископаемого, добытого в конкретном периоде. Пленум ВАС РФ разъяснил, что данные нормы не следует истолковывать как означающие то, что во всех случаях конечным продуктом разработки месторождения необходимо считать продукцию, указанную в техническом проекте. Ведь технический проект может предусматривать операции не только по добыче полезного ископаемого, но и по его переработке.

Таким образом, добытым полезным ископаемым может быть только продукция добывающей промышленности, которая первая по своему качеству соответствует государственным (отраслевым, международным) стандартам, а при их отсутствии — стандарту предприятия. Операции по переработке, такие как обогащение, очистка от примесей, измельчение и т.д., даже если они предусмотрены техническим проектом разработки месторождения, сами по себе не должны влиять на определение добытого полезного ископаемого.

Данные Пленумом ВАС РФ разъяснения должны помочь добывающим компаниям отстаивать свою позицию по текущим судебным разбирательствам и даже, возможно, добиться пересмотра принятых судебных решений в порядке надзора Президиумом ВАС РФ.

**С.И. Шаповалов, партнер, генеральный директор юридической компании «Налоговая помощь»:**

— Постановление Пленума ВАС РФ от 18.12.2007 № 64 — документ, без сомнения, значимый, но, как это ни парадоксально, он далеко не блестяще справился даже с теми задачами (а было их совсем немного), которые были поставлены перед судом. Казалось бы, конец спорам, что считать добытым полезным ископаемым, поскольку Суд указал, что не признается полезным ископаемым продукция, в отношении которой были осуществлены предусмотренные соответствующими стандартами технологические операции, не являющиеся операциями по добыче (извлечению) полезного ископаемого из минерального сырья.

Но если вдуматься, то термин «операции по добыче полезного ископаемого из минерального сырья» ничуть не яснее, чем понятие добытого полезного ископаемого. Какие конкретно операции подразумевает

Суд? Нормативная литература не отвечает на этот вопрос. Сам ВАС РФ сделал попытку уточнить свою позицию, приведя несколько примеров недобычных операций, т. е. операций, которые не могут приводить к образованию добытого полезного ископаемого. В частности, он прямо отнес к таковым операции по очистке от примесей, измельчению и насыщению. Из п. 5 Постановления можно сделать косвенный вывод, что к недобычным операциям Суд отнес еще маркировку, упаковку и затаривание, чем очень помог производителям минеральных вод.

Однако к каким операциям следует относить операции по первичной обработке полезных ископаемых: селективную выемку, усреднение, породовыборку, дробление негабаритов, производство кондиционных блоков, сортировку и доставку до склада готовой продукции или на перерабатывающие производства? Чем дробление негабаритов отличается принципиально от измельчения, которое прямо названо ВАС РФ недобычной операцией?

Таким образом, можно утверждать, что споры по НДС могут быть продолжены. Правда, новые споры будут уже совсем иными, чем те, что имели место до недавнего времени. Если ранее на роль добытого полезного ископаемого претендовали, в частности, рудные концентраты, то сейчас это исключено. Обсуждаемое Постановление ВАС РФ заставляет выбирать между минеральным сырьем, сырой рудой и рудой, подвергнутой первичной обработке. Причем с точки зрения НК РФ любой вариант для налогоплательщика является или выгодным, или правильным.

Однако, де-факто запретив признавать рудные концентраты, Суд не подумал обо всех последствиях своего решения. Дело в том, что согласно НК РФ добытым полезным ископаемым может признаваться также и компонент руды. Если компоненты руды — это не концентраты, то тогда возникает абсолютная неопределенность, что же такое компоненты руды. Не может же быть компонентом руды сама руда!

Можно только надеяться на то, что Постановление Пленума ВАС РФ будет уточнено путем его применения в конкретных делах по НДС, которые есть уже в производстве Высшего Арбитражного Суда РФ. Тем самым будет снята та неопределенность, которая была обозначена выше.