

## **Спорные вопросы, связанные с исчислением налога на добычу полезных ископаемых**





## Основной нормативный документ:

- Глава 26 «Налог на добычу полезных ископаемых» НК РФ.

## Подзаконные нормативные акты:

- Методические рекомендации по применению главы 26 «Налог на добычу полезных ископаемых» Налогового Кодекса Российской Федерации, утвержденные приказом МНС России от 2 апреля 2002 г. № БГ-3-21/170 (далее — Методические рекомендации)\*;
- Единые правила безопасности при дроблении, сортировке, обогащении полезных ископаемых и окусковании руд и концентратов, утвержденные Постановлением Госгортехнадзора России от 4 июня 2003 г. № 47 (далее — Единые правила);
- Закон от 21 февраля 1992 г. № 2395-1 «О недрах» (далее — Закон «О недрах»);
- Общероссийские классификаторы видов экономической деятельности, продукции и услуг, утвержденные Постановлением Госстандарта (далее «Общероссийский классификатор»)\*\*.

\* В настоящий момент Приказом ФНС от 26 сентября 2006 года № САЭ-3-21/623@ отменены;

\*\*Необходимость руководствоваться классификаторами в сложных случаях определения добытого полезного ископаемого установлена Методическими рекомендациями.



Для определения видов минерального сырья, добываемого на каждом предприятии, необходимо руководствоваться следующими документами:

### Внутренние документы:

1. технический проект разработки месторождения;
2. внутренние технологические правила (технологическая схема переработки и др.);
3. годовые планы развития горных работ;
4. учетная политика.



## Нормативные документы технического характера:

1. лицензионные условия использования недр;
2. классификаторы\*;
3. технологические правила, утвержденные государственными органами;
4. государственный стандарт.

\* В сложных случаях для решения вопроса о признании той или иной продукции в соответствии с главой 26 НК РФ полезным ископаемым использовать "Общероссийский классификатор видов экономической деятельности, продукции и услуг ОК 004-93" (далее - классификатор), утвержденный Постановлением Госстандарта Российской Федерации от 06.08.93 N 17, в котором продукция горнодобывающей промышленности и разработки карьеров отражена по кодовым позициям [1000000] - [1429600].



### 1. Переработка:

- обогащение, технологический передел;
- первичная переработка;
- правильное толкование, налоговые последствия;
- какие действия можно квалифицировать как переработку;
- претензии налоговых органов при нахождении на балансе предприятия обогатительных фабрик;

### 2. Как обезопасить предприятие от претензий налоговых органов:

- необходимость наличия технического проекта разработки месторождения;
- разногласия с налоговыми органами по определению вида продукции. Запрос в Госгортехнадзор.

### 3. Виды полезных ископаемых:

- многокомпонентные комплексные руды. Порядок налогообложения;
- проблемы определения вида полезного ископаемого;
- применение общероссийских классификаторов.



#### **4. Стандартизация:**

претензии налоговых органов к собственным стандартам предприятия;  
обращение в органы стандартизации для разработки государственного стандарта.

#### **5. Нулевая ставка:**

применение нулевой ставки. Нормативные потери;  
применение нулевой ставки. Добыча полезных ископаемых при разработке некондиционных или ранее списанных запасов;  
организация отдельного учета полезных ископаемых, облагаемых по разным ставкам.

#### **6. Способы оценки стоимости добытых полезных ископаемых. Ошибки при выборе способа оценки.**

#### **7. Виды расходов, учитываемых при определении расчетной стоимости добытых полезных ископаемых:**

необходимость включения НДС в расчетную стоимость;  
иные расходы (например, расходы на транспортировку до обогатительной фабрики).

#### **8. Постановление Пленума ВАС. Влияние выводов ВАС на горнорудные предприятия.**

### Требования нормативных актов

#### Абзац 2 п. 1 ст. 337 НК РФ:

Не может быть признана полезным ископаемым продукция, полученная при дальнейшей переработке (обогащении, технологическом переделе) полезного ископаемого, являющаяся продукцией обрабатывающей промышленности.

#### Единые правила:

Под обогащением минерального сырья понимается совокупность процессов переработки минерального сырья с целью выделения из него полезных компонентов с концентрацией, превышающей их содержание в исходном сырье.





## Требования нормативных актов

Согласно п. 8 Методических указаний по контролю за технологической обоснованностью расчетов при пользовании недрами, утвержденные Постановлением Госгортехнадзора России № 76 от 10.12.1998 г. под первичной обработкой добытых твердых полезных ископаемых понимаются технологические операции по доведению до требуемого стандартами и техническими условиями качества, предусмотренные проектом проведения работ по добыче полезных ископаемых и осуществляемые, как правило, в границах горного отвода, включая селективную выемку, усреднение, породовыборку, дробление негабаритов, производство кондиционных блоков, сортировку и доставку до склада готовой продукции или на перерабатывающие предприятия, в том числе дробильно-сортировочные комплексы.



## Требования нормативных актов

К операциям по первичной переработке полезных ископаемых необходимо отнести:

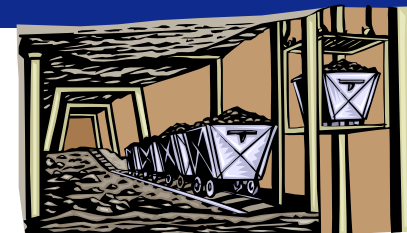
- селективную выемку горных пород и их усреднение;
- породовыборку;
- дробление негабаритов;
- операции по технологической подготовке до получения кондиционного продукта (сортового сырья);
- операции по отделению попутных компонентов и примесей;
- операции, необходимые для облегчения транспортировки и хранения товарного продукта;
- другие операции, имеющие целью получение товарного продукта, при условии, что они не изменяют основного характера добытого полезного ископаемого.



## Судебная практика

Дробление добытого камня в щебень следует рассматривать, по мнению заявителя жалобы, не как переработку полезного ископаемого, а как первичную обработку (измельчение, сортировка по фракциям) с приведением добытой горной массы в соответствие со стандартами, поэтому считает правомерным решение налогового органа в оспариваемой части.

(Постановление ФАС Дальневосточного округа от 09 марта 2006 года № Ф03-А59/05-2/4799).



## Требования нормативных актов

Согласно Методических указаний по контролю за технологической обоснованностью расчетов при пользовании недрами, утвержденных Постановлением Госгортехнадзора России от 10.12.1998 под технологической схемой понимаются проектные решения, предусмотренные технологической частью проекта предприятия по переработке минерального сырья, определяющие последовательность процессов и операций по обогащению и переделу добытых полезных ископаемых.

## Судебная практика

В соответствии с технологической схемой ДОФ-1 и ДОФ-2, с Технологической инструкцией ТИ-400-11-02-01 после двухстадиального дробления (крупное и среднее), грохочения, породотборки на дробильно-обоганительных фабриках производят товарный известняк различных классов крупности в зависимости от размера и различных марок в зависимости от зернового и химического состава.

Полученный в результате переработки на дробильно-обоганительной фабрике дробленый известняк технологический отличается по качественным характеристикам от дробленого сырого известняка. Различен состав затрат, включаемых в себестоимость этих видов продукции.

(Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 21.09.2005 № Ф04-5501/2004(14985-А27-31).

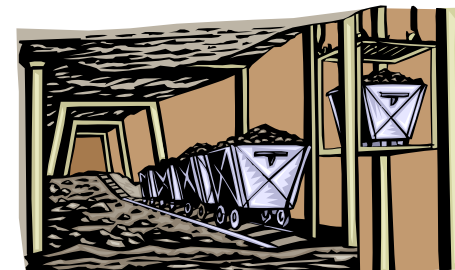
## Дробление

Работы по обогащению на дробильно-обогатительных фабриках не являются первичной обработкой полезного ископаемого, входящего в процесс его добычи поскольку направлены не на доведение минерального сырья до требуемого стандартами качества, а на получение нового вида продукции, соответствующего иным техническим условиям, чем добытое полезное ископаемое.

(Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 21 сентября 2005 г. по делу № Ф04-5501/2004 (14985-А27-31)).

Постановление ФАС Центрального округа от 20 октября 2004 г. по делу № А68-АП-10/12-04).





## Дробление

Переработанный строительный камень в виде щебня и отсева из песка дробления не является полезным ископаемым в смысле налоговых правоотношений. Данные виды продукции производятся из строительного камня путем дробления и не являются первыми по своему качеству. Стоимость этой продукции не учитывается при исчислении налога на добычу полезных ископаемых.

(Постановления Федерального арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 15 февраля 2007 г. N Ф04-382/2007(31326-А45-6); от 25 января 2007 г. N Ф04-9338/2006(30519-А45-31)).

## Повышение концентрации

При обогащении минерального сырья не обязательно должен получаться какой-либо новый продукт или минеральное сырье должно менять свои свойства.

Исходя из буквального толкования термина «обогащение», указанного в Единых правилах, достаточно того, чтобы в результате переработки получался продукт с концентрацией компонентов, превышающих их содержание в исходном сырье.

(Постановление Девятого Арбитражного Апелляционного суда от 31 декабря 2004 г. по делу № 09АП-6208/04-АК).

### Судебная практика

«+»

Если налогоплательщик на определенном этапе добычи получает полезное ископаемое, соответствующее стандарту, дальнейшая его переработка приводит к тому, что оно перестает быть полезным ископаемым и не считается объектом налогообложения.

Обогащенная продукция является результатом переработки полезного ископаемого, а значит, не может быть признана полезным ископаемым в смысле, придаваемом этому понятию п. 1 ст. 337 НК РФ.

(Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 1 октября 2003 г. по делу № Ф04/5010-1666/А27-2003, Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 5 марта 2005 г. по делу № Ф04-818/2005 (8925-А2706), Постановление ФАС Северо-Кавказского округа от 3 августа 2004 г. по делу № Ф08-3334/04-1282А, Постановление ФАС Центрального округа от 16 августа 2006 г. по делу № А68-1662/06-207/5).

«-»

Обогащенная продукция остается «полезным ископаемым», если налогоплательщик не докажет что переработка добытого полезного ископаемого является его обогащением или технологическим переделом, т.е. без нее не может быть завершен технологический цикл, в результате которого появляется первая по своему качеству продукция.

(Постановление Президиума ВАС РФ от 15 марта 2005 г. № 12742, Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 7 сентября 2004 г. по делу № А74-1116/04-К2-Ф02-3600/04-С1, Постановление ФАС Уральского округа от 6 декабря 2004 г. по делу № Ф09-5127/04-АК).





## Позиция налоговых и финансовых органов

Если обогатительная фабрика находится на балансе предприятия, процесс обогащения является неотъемлемой частью технологического процесса, а следовательно, именно продукт обогащения является первой по своему качеству продукцией, соответствующей стандарту.

## Наши выводы

Поскольку налоговое законодательство не содержит запрета на обогащение продукции внутри предприятия, обогащенный продукт не является полезным ископаемым в смысле, придаваемом этому понятию ст. 337 НК РФ.

## Судебная практика

«+»

Последующее обогащение полезного ископаемого, осуществляемое обогатительной фабрикой, находящейся на балансе предприятия не может увеличивать базу по НДС.

(Постановление ФАС Северо-Кавказского округа от 3 августа 2004 г. по делу № Ф08-3334/04-1282А. Аналогичные решения: Постановления ФАС Западно-Сибирского округа от 5 марта 2005 г. по делу № Ф04-818/2005 (8925-А2706), ФАС Восточно-Сибирского округа от 9 апреля 2004 г. по делу № А78-2867/03-С2-18/217-Ф02-1008/04-С1).

«-»

Учитывая то обстоятельство, что обогатительная фабрика находится на балансе предприятия, процесс обогащения является неотъемлемой частью технологического процесса.

(Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 18 мая 2006 г. по делу № А19-24927/05-43-Ф02-1725/06-С1).



## Требования нормативных актов

Согласно п. 18 Методических рекомендаций при определении продукции горнодобывающей промышленности и разработки карьеров, которая в целях главы 26 НК РФ будет признана полезным ископаемым, для каждого конкретного месторождения полезного ископаемого необходимо учитывать продукцию, которая в техническом проекте разработки данного месторождения полезного ископаемого определена как результат указанной разработки.

## Позиция налоговых и финансовых органов

В письме Минфина России от 28 февраля 2006 г. № 03-07-01-04/05 сказано, что добытое полезное ископаемое должно являться продукцией горнодобывающей промышленности и разработки карьеров в соответствии с Общероссийским классификатором видов экономической деятельности, продукции и услуг ОК 004-93, которая в техническом проекте на разработку месторождения определена как результат указанной разработки.

## Судебная практика

Поскольку проектом месторождения в качестве результата разработки был предусмотрен щебень, он и является полезным ископаемым.

(Постановление ФАС Северо-Западного округа от 21 ноября 2005 г. по делу № А56-38997/2004, Постановление ФАС Уральского округа от 26 января 2006 г. по делу № Ф09-6316/05-С7).



## Требования нормативных актов

Согласно п.1 ст. 337 НК полезным ископаемым признается продукция горнодобывающей промышленности и разработки карьеров (если иное не предусмотрено пунктом 3 статьи 337 НК), 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).

## Наши выводы

Как видно, налоговым законодательством требование о том, что полезным ископаемым признается продукция, указанная в техническом проекте не предусмотрено.

В таком случае необходимо понимать какие документы исследуют налоговые органы при отсутствии технического проекта.



## Судебная практика

При отсутствии у налогоплательщика технического проекта разработки месторождения полезных ископаемых необходимо исследовать в полном объеме всю техническую документацию, которая затрагивает вопросы технологических операций (процессов) по добыче (извлечению) полезного ископаемого из недр с целью определения результата разработки месторождения.

(Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 17 мая 2006 года № А74-3667/05-Ф02-2189/06-С1).

# Разногласия с налоговыми органами по определению вида продукции.

## Запрос в Госгортехнадзор

### Требования нормативных актов

Согласно п.19 Методических рекомендаций в случае разногласий с налогоплательщиком по определению продукции добывающих отраслей промышленности, признаваемой полезным ископаемым для конкретного месторождения, налоговый орган вправе запросить органы государственного горного надзора о продукции и стандарте качества, которые для данного месторождения соответствуют техническому проекту разработки.



### Наши выводы

В некоторых случаях налоговым органам действительно затруднительно определить вид продукции, в связи с чем, в целях избежания неправомерного доначисления налогов обращение за разъяснениями необходимо.

### Позиция налоговых и финансовых органов

Каких-либо официальных и неофициальных разъяснений по данному вопросу нет, однако, стоит отметить, что обращение в органы государственного горного надзора является правом, а не обязанностью налогового органа.

### Судебная практика

«+»

При возникновении трудностей с определением продукта, первого по своему качеству соответствующего стандарту, необходимо обратиться в Госгортехнадзор за разъяснениями.

(Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 11 августа 2004 г. по делу № Ф04-5501/2004 (А27-9388-33), Постановление ФАС Уральского округа от 10 марта 2005 г. по делу № Ф09-633/05-АК).



### Требования нормативных актов

Согласно п. 1 ст. 337 НК РФ полезным ископаемым признается продукция горнодобывающей промышленности и разработки карьеров (если иное не предусмотрено п. 3 данной статьи), 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).

### Позиция налоговых и финансовых органов

Неофициальные разъяснения: добытое полезное ископаемое должно являться продукцией горнодобывающей промышленности и разработки карьеров в соответствии с Общероссийскими классификаторами видов экономической деятельности, продукции и услуг.

### Наши выводы

Буквальное толкование нормы п. 1 ст. 337 НК РФ позволяет сделать вывод, что добытое полезное ископаемое должно соответствовать тем или иным стандартам, а не классификатору.

Классификатор имеет принципиально иной правовой статус, нежели стандарт, поскольку основное предназначение классификаторов состоит в систематизации информации о тех или иных видах продукции и услугах. То есть классификаторы не устанавливают каких-либо технических характеристик продукции, а носят скорее информационный характер. Таким образом, несоответствие добытого полезного ископаемого именно стандарту, а не классификатору может исключить его из видов добытого полезного ископаемого.

### Судебная практика

«+»

Ссылка налогового органа на Общероссийский классификатор продукции не может быть принята во внимание, поскольку классификаторы не являются государственными стандартами, устанавливающими требования к качеству железорудного сырья.

(Постановление ФАС Центрального округа от 11 августа 2006 г. по делу № А35-318/06-С8).

«-»

Обществом произвольно установлен стандарт предприятия на добываемое минеральное сырье без соотнесения данного стандарта с положениями классификатора.

(Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 18 мая 2006 г. по делу № А19-24927/05-43-Ф02-1726/06-С1).





## Требования нормативных актов

Согласно подп. 4 п. 2 ст. 337 НК РФ видами полезного ископаемого среди прочего являются многокомпонентные комплексные руды.

Налоговое законодательство не раскрывает понятия «многокомпонентных комплексных руд».

Согласно п. 40 Постановления Госгортехнадзора РФ от 6 июня 2003 г. № 71 «Об утверждении «Правил охраны недр», принятого с учетом Закона РФ «О недрах», при многокомпонентных полезных ископаемых оценка полноты и качества извлечения производится как по основному, так и по всем компонентам, имеющим промышленное значение.

Таким образом, многокомпонентной комплексной рудой признается руда, в которой присутствуют более одного компонента, имеющего промышленное значение.



## Позиция налоговых и финансовых органов

Официальных или неофициальных разъяснений о том, что считать многокомпонентной комплексной рудой, найдено не было.

## Наши выводы

Статьей 31 Закона «О недрах» установлено, что сведения о количестве, качестве и степени изученности запасов каждого вида полезных ископаемых по месторождениям, имеющим промышленное значение, учитываются на государственном балансе запасов.

Таким образом, то, что элемент поставлен на баланс, подтверждает, что этот элемент имеет промышленное значение.

## Судебная практика

В многокомпонентной руде полезными компонентами являются химические элементы, содержащиеся в добытой продукции.

(Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 9 апреля 2004 г. по делу № А78-2867/03-С2-18/217-Ф02-1008/04-С1).



## Судебная практика

Если добываемая обществом многокомпонентная комплексная руда не реализуется, а направляется для дальнейшей переработки, ее оценку как добытого полезного ископаемого следует производить, исходя из их расчетной стоимости многокомпонентной комплексной руды.

(Постановление ФАС Уральского округа № Ф09-5778/05-С7 от 21 декабря 2005 года).

Судами установлено, что малосернистые и окисленные руды, добываемые обществом, относятся к однокомпонентным рудам, содержащим железо, а также вредные примеси в виде серы и фосфора. В связи с этим суды сделали правильный вывод о необходимости применения налоговой ставки 4,8% при их добыче.

(Постановление ФАС Уральского округа от 24.01.2007 № Ф09-12126/06-С3).



## Судебная практика

Согласно технологической схеме переработки минерального сырья на обогатительной фабрике общества в результате обогащения медно-цинковой руды производятся медный и цинковый концентраты, являющиеся товарной продукцией общества, которые реализуются металлургическим предприятиям с целью производства металлических меди, цинка и извлечения сопутствующих компонентов.

Доказательств, свидетельствующих о том, что полезными ископаемыми при разработке данного месторождения являются медный и цинковый концентраты, золото и серебро в черновой меди концентрата, а также подтверждающих, что медь, цинк, золото и серебро извлекаются обществом из руды, перерабатываются внутри организации и после чего реализуются, инспекцией не представлено и таковых материалы дела не содержат.

(Постановление ФАС Уральского округа от 30 августа 2007 года № Ф09-2711/07-С3).



## Требования нормативных актов

В соответствии с п. 1 ст. 337 НК РФ полезным ископаемым признается продукция горнодобывающей промышленности и разработки карьеров (если иное не предусмотрено п. 3 данной статьи), 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).

Статьей 17 Закона «О техническом регулировании» стандарты организаций могут разрабатываться и утверждаться организациями самостоятельно исходя из необходимости применения этих стандартов, для целей установленных Законом.

Исходя из изложенных требований нормативных актов организация вправе самостоятельно разрабатывать стандарты на полезное ископаемое и при отсутствии иных стандартов применять их в целях налогообложения по налогу на добычу полезных ископаемых.



## Позиция налоговых и финансовых органов

«+»

В письме Минфина России от 21 февраля 2005 г. № 03-07-01-04/8 сказано: «Если продукция первой по своему качеству соответствующей стандарту предприятия является йодобромная вода, то она и признается полезным ископаемым».

«-»

В соответствии с письмом Минфина России от 11 мая 2005 г. № 03-07-01-04, поскольку на оловоконцентрат существует государственный стандарт, а на товарную руду цветных металлов — стандарт предприятия, полезным ископаемым признается оловоконцентрат.

Согласно неофициальным разъяснениям Главного специалиста отдела налогов и доходов от использования природных ресурсов ДНТП Минфина России, поскольку добываемая «сырая руда» не может быть реализована потребителю без дополнительной обработки, т.е. она не может соответствовать принятым стандартам или ТУ, согласованным с потребителем, объектом налогообложения признается концентрат, полученный после технологического передела руды.



## Наши выводы

Согласно ст. 17 Закона о техническом регулировании организации исходя из необходимости устанавливают стандарты предприятия.

Кроме того, этим же пунктом и ст. 337 НК РФ предусмотрено право на разработку собственного стандарта.

## Судебная практика

«+»

Ссылка налогового органа на государственный стандарт, устанавливающий требования для концентратов, получаемых из руды не принята во внимание, так как на добываемую обществом руду существует стандарт предприятия.

(Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 6 октября 2005 г. по делу № А74-547/05-Ф02-4806/05-С1).

Поскольку Госстандарт на строительный камень отсутствует, общество вправе разработать собственный стандарт (технические условия).

(Постановление ФАС Дальневосточного округа от 9 марта 2006 г. по делу № Ф03-А59/05-2/4799).



## Судебная практика

«+»

Аналогичные решения, указывающие на право предприятия на разработку собственных стандартов: Постановления ФАС Дальневосточного округа от 31 августа 2005 г. по делу № Ф03-А73/05-2/2523, ФАС Западно-Сибирского округа от 21 сентября 2005 г. по делу № Ф04-5501/2004 (14985-А27-31), ФАС Московского округа от 11 ноября 2005 г. по делу № КА-А40/7248-05 и др.

«-»

Обществом произвольно установлен стандарт предприятия на добываемое минеральное сырье.

(Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 18 мая 2006 г. № А19-24927/05-43-Ф02-1726/06-С1).

## Требования нормативных актов

Налогообложение производится по налоговой ставке 0 процентов в соответствии с п.1 ст. 342 НК, в том числе, при добыче полезных ископаемых в части нормативных потерь полезных ископаемых.

Нормативными потерями полезных ископаемых признаются фактические потери полезных ископаемых при добыче, технологически связанные с принятой схемой и технологией разработки месторождения, в пределах нормативов потерь, утверждаемых в порядке, определяемом Правительством Российской Федерации.

В случае, если на момент наступления срока уплаты налога по итогам первого налогового периода очередного календарного года у налогоплательщика отсутствуют утвержденные нормативы потерь на очередной календарный год, впредь до утверждения указанных нормативов потерь применяются нормативы потерь, утвержденные ранее в порядке, установленном абзацем вторым подпункта 1, а по вновь разрабатываемым месторождениям - нормативы потерь, установленные техническим проектом.

## Спорный вопрос

С какого момента при отсутствии утвержденных нормативов потерь полезных ископаемых на очередной календарный год налогоплательщик имеет право на применение нормативов потерь, утвержденных ранее в соответствии с Постановлением Правительства Российской Федерации от 29.12.2001 N 921 «Об утверждении Правил утверждения нормативов потерь полезных ископаемых при добыче, технологически связанных с принятой схемой и технологией разработки месторождения»?

## Позиция налоговых и финансовых органов

Письмо Минфина от 6 октября 2006 года № 03-07-01-04/24.

В соответствии с п. 1 ст. 3 вышеуказанного Федерального закона он вступает в силу с 1 января 2007 г., но не ранее чем по истечении одного месяца со дня его официального опубликования. При этом согласно п. 2 данной ст. 3 положения пп. 1 п. 1 ст. 342 Кодекса (с учетом внесенных изменений) распространяются на правоотношения, возникшие с 1 января 2006 г.

Таким образом, при отсутствии утвержденных нормативов потерь полезных ископаемых на очередной календарный год налогоплательщик имеет право на применение нормативов потерь, утвержденных ранее в соответствии с Постановлением Правительства Российской Федерации от 29.12.2001 N 921 "Об утверждении Правил утверждения нормативов потерь полезных ископаемых при добыче, технологически связанных с принятой схемой и технологией разработки месторождения", только с 1 января 2007 г.

## Наши выводы

В силу статьи 3 Федерального закона от 27.07.2006 N 151-ФЗ названный Закон вступает в силу с 01.01.2007, но не ранее чем по истечении одного месяца со дня его официального опубликования. Положения подпункта 1 пункта 1 статьи 342 НК РФ (в редакции данного Федерального закона) распространяются на правоотношения, возникшие с 01.01.2006.

Таким образом, применение в 2006 году предположительных нормативов потерь является правомерным

0

## Судебная практика

«+»



Из требований налогового законодательства не следует запрета или ограничения права налогоплательщика на применение налоговых льгот по налогу на добычу полезных ископаемых, в том числе запрета на применение утвержденного в установленном порядке норматива потерь до утверждения нового норматива.

В кассационной жалобе налоговый орган не отрицает тот факт, что "...до утверждения нормативов технологических потерь можно воспользоваться положениями ФЗ N 151-ФЗ от 27.07.2006". Однако, по мнению инспекции, изменения, установленные данным Федеральным законом вступают в силу с 01 января 2007 г. и воспользоваться ими налогоплательщик не имел права.

Между тем п. 2 ст. 3 данного Закона предусмотрено, что: "положения подпункта 1 пункта 1 статьи 342 части второй Налогового кодекса Российской Федерации (в редакции настоящего Федерального закона) распространяются на правоотношения, возникшие с 1 января 2006 года".

Поэтому общество, правильно воспользовалось нормами действующего налогового законодательства и обоснованно применило налоговые вычеты, начиная с 01 января 2006 г.

(Постановление ФАС Московского округа от 15 октября 2007 года № А40-1100/07-90-9, Постановление ФАС Северо-Западного округа от 23 ноября 2007 года № А05-1408/2007).



## Требования нормативных актов

Согласно подп. 4 п.1 ст. 342 НК налогообложение производится по налоговой ставке 0 процентов при добыче полезных ископаемых при разработке некондиционных (остаточных запасов пониженного качества) или ранее списанных запасов полезных ископаемых (за исключением случаев ухудшения качества запасов полезных ископаемых в результате выборочной отработки месторождения).

Отнесение запасов полезных ископаемых к некондиционным запасам осуществляется в порядке, устанавливаемом Правительством Российской Федерации.

В соответствии с п.1 Правил отнесения запасов полезных ископаемых к некондиционным запасам и утверждения нормативов содержания полезных ископаемых, остающихся во вскрышных породах, вмещающих (разубоживающих) породах, в отвалах или отходах горно-добывающего и перерабатывающего производства, утвержденных Постановлением Правительства № 899 от 26 декабря 2001 года отнесение запасов твердых полезных ископаемых к кондиционным или некондиционным запасам, а также определение нормативов содержания полезных ископаемых, остающихся во вскрышных, вмещающих (разубоживающих) породах, в отвалах или в отходах горно-добывающего и перерабатывающего производства, осуществляется Федеральным агентством по недропользованию по результатам технико-экономического обоснования эксплуатационных кондиций для подсчета разведанных запасов.

При этом согласно п. 4 Правил количество некондиционных запасов полезных ископаемых (остаточных запасов пониженного качества) и количество добываемых из них полезных ископаемых предусматриваются в годовых планах развития горных работ (годовых программах работ) поквартально.

# Применение нулевой ставки. Добыча полезных ископаемых при разработке некондиционных или ранее списанных запасов (продолжение)

0

Таким образом, для подтверждения ставки 0% при добыче полезных ископаемых при разработке некондиционных (остаточных запасов пониженного качества) или ранее списанных запасов полезных ископаемых (за исключением случаев ухудшения качества запасов полезных ископаемых в результате выборочной отработки месторождения) необходимы следующие документы:

1. Решение Федерального агентства по недропользованию об отнесении запасов твердых полезных ископаемых к некондиционным запасам.
2. Годовой план развития горных работ с указанием количества добываемых полезных ископаемых из некондиционных запасов.

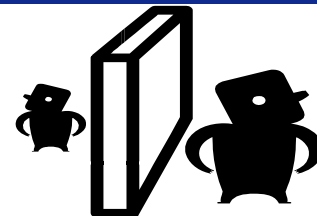
## Наши выводы

В случае отсутствия решения Федерального агентства по недропользованию порядка отнесения запасов полезных ископаемых к некондиционным не может являться основанием для лишения предприятия права на пользование законно установленной льготой при извлечении полезных ископаемых из некондиционных месторождений.

## Судебная практика

ВАС в Постановлении Президиума № 3788/05 от 19.07.05 отметил что, неутверждение МПР России в течение полутора лет порядка отнесения запасов полезных ископаемых к некондиционным не может являться основанием для лишения предприятия права на пользование законно установленной льготой при извлечении полезных ископаемых из некондиционных месторождений.

Таким образом, при отсутствии соответствующего решения подтверждением права на нулевую ставку может быть заключение и протокол органов государственной экспертизы.



## Требования нормативных актов

В соответствии с пп.4 п.1 ст.342 Налогового Кодекса налогообложение производится по налоговой ставке 0 процентов при добыче полезных ископаемых (остаточных запасов пониженного качества) или ранее списанных запасов полезных ископаемых (за исключением случаев ухудшения качества запасов полезных ископаемых в результате выборочной отработки месторождения).

При этом в соответствии с пунктом 5 статьи 338 Налогового Кодекса в отношении добытых полезных ископаемых, для которых установлены различные налоговые ставки либо налоговая ставка рассчитывается с учетом коэффициента, налоговая база определяется применительно к каждой налоговой ставке.

## Наши выводы

Согласно п. 26 Методических рекомендаций по применению главы 26 «Налог на добычу полезных ископаемых» Налогового Кодекса Российской Федерации, утвержденные приказом МНС России от 2 апреля 2002 г. № БГ-3-21/170 в целях обеспечения своевременного и правильного определения налоговой базы по налогу налогоплательщик должен вести отдельный учет количества и отдельно определять налоговую базу в отношении добытых полезных ископаемых, подлежащих налогообложению по налоговой ставке 0 процентов.



### Требование нормативных актов

Согласно п. 1 ст. 340 НК РФ оценка стоимости добытых полезных ископаемых определяется налогоплательщиком самостоятельно одним из следующих способов:

- исходя из сложившихся у налогоплательщика за соответствующий налоговый период цен реализации добытого полезного ископаемого;
- исходя из расчетной стоимости добытых полезных ископаемых.

Чтобы определить стоимость единицы добытого полезного ископаемого исходя из цен реализации, необходимо выручку от реализации налогового периода разделить на количество полезного ископаемого, реализованного в этом налоговом периоде. Если в конкретном налоговом периоде реализация не осуществлялась, для расчета принимаются цены реализации предшествующего налогового периода.

Дата реализации определяется исходя из требований ПБУ 9/99: в момент признания дохода от реализации полезного ископаемого.

Порядок расчета выручки не зависит от того, реализованы полезные ископаемые на внутреннем или внешнем рынке. Выручка, полученная в иностранной валюте, подлежит пересчету в рубли по курсу на дату реализации добытого полезного ископаемого.

Цены реализации добытых полезных ископаемых принимаются к расчету без налога на добавленную стоимость и акциза. В случае если цены реализации добытого полезного ископаемого устанавливаются с учетом расходов по доставке до получателя, указанные цены подлежат уменьшению на эти суммы.

### Требование нормативных актов

Если цены реализации добытого полезного ископаемого устанавливаются налогоплательщиком с учетом расходов по доставке до получателя, то они уменьшаются на суммы расходов по доставке, к которым в соответствии со ст. 340 НК РФ относятся:

- расходы на уплату таможенных пошлин и сборов при внешнеторговых сделках;
- расходы по доставке (перевозке) добытого полезного ископаемого от склада готовой продукции (узла учета, входа в магистральный трубопровод, пункта отгрузки потребителю или на переработку, границы раздела сетей с получателем и тому подобных условий) до получателя;
- расходы по обязательному страхованию грузов, исчисленные в соответствии с законодательством Российской Федерации.

При отсутствии реализации добытого полезного ископаемого в текущем и предыдущем налоговых периодах оценка стоимости добытых полезных ископаемых определяется исходя из расчетной стоимости добытых полезных ископаемых. Отсутствие реализации имеет место в случаях, когда в течение налогового периода добытое полезное:

- А) используется на собственные нужды предприятия, осуществившего добычу;
- Б) перерабатывается и потребляется (реализуется на сторону) в виде продукта переработки.





### Наши выводы

Согласно ст. 341 НК РФ налоговым периодом признается календарный месяц. Таким образом, в случае если в календарном месяце (и в предыдущем налоговом периоде) у налогоплательщика отсутствует реализация добытого полезного ископаемого, он вправе применить способ оценки полезного ископаемого исходя из расчетной стоимости.

### Судебная практика

«+»

Инспекцией не учтено, что в проверяемый период Общество только в случае отсутствия реализации обязано определить стоимость полезного ископаемого исходя из его расчетной стоимости.

Постановление ФАС Северо-Западного округа от 20 февраля 2006 года № А44-3149/2005-9.

Выбор способа оценки стоимости добытых полезных ископаемых в силу положений ст. 340 НК РФ зависит от таких условий, как наличие государственных субвенции налогоплательщику и наличие или отсутствие реализации добытого им полезного ископаемого.

Постановление ФАС Поволжского округа от 06-13.10.2005 № А65-29486/04-СА1-19.

# Виды расходов, учитываемых при определении расчетной стоимости добытых полезных ископаемых



## Требования нормативных актов

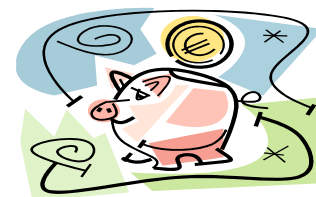
Перечень расходов, учитываемых при определении полезных ископаемых, установлен п. 4 ст. 340 НК РФ.

В соответствии с НК РФ можно выделить три группы расходов:

1) прямые расходы - материальные расходы (п. п. 1 и 4 ст. 254 НК РФ), расходы на оплату труда (ст. 255 НК РФ), амортизация (ст. ст. 258 - 259 НК РФ) и суммы единого социального налога (ст. 264 НК РФ). Эти расходы, произведенные налогоплательщиком в течение налогового периода, распределяются между добытым полезным ископаемым и остатками незавершенного производства на конец налогового периода;

2) косвенные расходы, относящиеся к добытым в налоговом периоде полезным ископаемым, - материальные расходы (все пункты ст. 254 НК РФ, кроме п. п. 1 и 4), расходы на ремонт основных средств (ст. 260 НК РФ), расходы на освоение природных ресурсов (ст. 261 НК РФ), прочие расходы (ст. 264 НК РФ). Все косвенные расходы, относящиеся к добытым полезным ископаемым, в полном объеме включаются в расчетную стоимость этих ископаемых;

# Виды расходов, учитываемых при определении расчетной стоимости добытых полезных ископаемых (продолжение)



## Требования нормативных актов

3) сумма косвенных расходов, относящихся как к добыче полезных ископаемых, так и к другим видам деятельности. Помимо вышеперечисленных затрат к таким расходам могут быть отнесены расходы на научно-исследовательские и (или) опытно-конструкторские разработки (ст. 262 НК РФ) и расходы, связанные с реализацией имущества (ст. 268 НК РФ). Эти расходы должны быть распределены между затратами на добычу полезных ископаемых и затратами на иную деятельность налогоплательщика пропорционально доле прямых расходов, относящихся к добыче полезных ископаемых, в общей сумме прямых расходов.

## Позиция налоговых и финансовых и органов

«+»

Согласно письму Минфина России от 23 января 2006 г. № 03-07-01-04/2 расходы, связанные исключительно с видами деятельности, не имеющими отношения к добыче полезных ископаемых, не учитываются.

# Виды расходов, учитываемых при определении расчетной стоимости добытых полезных ископаемых (продолжение)



## Наши выводы

Косвенные расходы, которые вообще не связаны с добычей полезных ископаемых, а связаны с иной деятельностью предприятия, не должны включаться в расчетную стоимость.

## Судебная практика

«+»

Часть косвенных расходов, не имеющих отношения к добыче полезных ископаемых (расходы, понесенные в процессе переработке полезных ископаемых, от оказания услуг, коммерческие расходы и другие аналогичные расходы), исключаются из расчетной стоимости добытого полезного ископаемого (Постановление ФАС Северо-Западного округа от 13 января 2005 г. по делу № А56-10129/04).

# Виды расходов, учитываемых при определении расчетной стоимости добытых полезных ископаемых (продолжение)



## Судебная практика

«+»

Распределению пропорционально доле прямых расходов подлежат затраты по управлению ООО "Кузнецкий ГОК", то есть затраты, непосредственно не связанные с добычей полезных ископаемых, но имеющие отношение к добыче.

(Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 26 апреля 2006 года № Ф04-2200/2006(21661-А27-25).

«-»

Распределению между затратами на добычу полезных ископаемых и затратами на иную деятельность налогоплательщика подлежит сумма косвенных расходов, непосредственно не связанных с добычей полезных ископаемых. (Постановление ФАС Северо-Западного округа от 13 января 2005 г. по делу N А56-10129/04).



## Требования нормативных актов

Для целей исчисления налога на добычу полезных ископаемых при определении расчетной стоимости добытого полезного ископаемого в соответствии с пп. 7 п. 4 ст. 340 Кодекса одним из видов расходов являются прочие расходы, определяемые в соответствии со ст. ст. 263, 264 и 269 Кодекса, за исключением прочих расходов, не связанных с добычей полезных ископаемых.

В соответствии с пп. 1 п. 1 ст. 264 Кодекса к прочим расходам относятся суммы налогов и сборов, начисленные в установленном законодательством Российской Федерации о налогах и сборах порядке, за исключением перечисленных в ст. 270 Кодекса.

В соответствии с п. 4 ст. 340 Кодекса сумма прочих расходов, в том числе суммы налогов и сборов, относящихся к добытым полезным ископаемым, полностью включается в расчетную стоимость добытых полезных ископаемых за соответствующий налоговый период.

Однако налоговым законодательством не предусмотрено по данным какого налогового периода сумма налога должна включаться в расчетную стоимость.



## Позиция налоговых и финансовых органов

Согласно Письму Минфина от 15 мая 2007 г. N 03-06-06-01/19 при определении расчетной стоимости использовать данные налогового учета за прошлый налоговый период неправомерно.

В соответствии с пп. 7 п. 4 ст. 340 Кодекса сумма прочих расходов, в том числе суммы налогов и сборов, относящихся к добытым полезным ископаемым, полностью включается в расчетную стоимость добытых полезных ископаемых за соответствующий налоговый период. Поскольку сумма налога на добычу полезных ископаемых за отчетный период на момент расчета расчетной стоимости не определена, исчислить этот налог за отчетный период для включения в расчетную стоимость добытых полезных ископаемых за соответствующий налоговый период возможно расчетным путем.



## Наши выводы

Включение по данным предыдущего налогового периода считаем нецелесообразным, поскольку данные предыдущего налогового периода могут содержать отличающиеся от данных текущего налогового периода показатели как-то: количество полезного ископаемого, потери и т.п.

Включение по данным текущего налогового периода также считаем нецелесообразным, поскольку сумма налога определяется уже после определения расчетной стоимости полезного ископаемого текущего налогового периода.

Наиболее логичным считаем включение сумм НДС по данным предыдущего налогового периода.



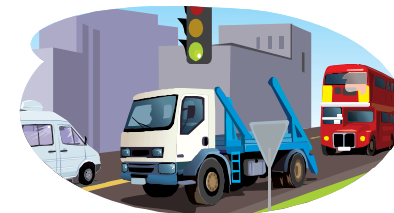
## Судебная практика

«-»

Учитывая предусмотренный налоговым законодательством порядок определения расчетной стоимости добытого полезного ископаемого и порядок исчисления НДС, сумма налога за март 2005 г. правомерно включена ИФНС в расчетную стоимость добытого в апреле 2005 г. полезного ископаемого (Постановление ФАС УО от 24.05.2006 N Ф09-4082/06-С7).

«+»

С учетом предусмотренного законодательством о налогах и сборах порядка определения расчетной стоимости добытого полезного ископаемого и порядка исчисления налога на добычу полезных ископаемых выводы судов о том, что сумма НДС за текущий налоговый период (ноябрь 2006 г.) неправомерно включена инспекцией в расчетную стоимость добытого в ноябре 2006 г. полезного ископаемого, являются обоснованными (Постановление ФАС УО от 27.04.2007 № Ф09-2898/07-С3).



## Требования нормативных актов

В соответствии с подп. 4 ст. 340 НК при определении расчетной стоимости добытого полезного ископаемого учитываются следующие виды расходов, произведенных налогоплательщиком в налоговом периоде материальные расходы, определяемые в соответствии со статьей 254 настоящего Кодекса, за исключением материальных расходов, понесенных в процессе хранения, транспортировки, упаковки и иной подготовки (включая предпродажную подготовку).

## Наши выводы

Требования подп.4 ст. 340 Налогового Кодекса таковы, что позволяют исключить расходы на транспортировку из расчетной стоимости полезного ископаемого.



## Судебная практика

«+»

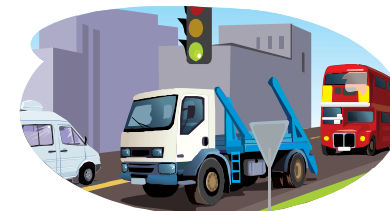
Налоговым законодательством не предусмотрено включение расходов на транспортировку полезных ископаемых в состав расходов, непосредственно связанных с их добычей, такие расходы являются косвенными расходами, связанными с производством и реализацией продукции.

(Постановление ФАС Поволжского округа от 25.10.2005 № А57-23513/04-35).

Определение расчетной стоимости добытого полезного ископаемого без учета расходов на транспортировку полезного ископаемого следует признать обоснованным и соответствующим требованиям, установленным ст. 337 и пп. 1 п. 4 ст. 340 Кодекса, поскольку расходы по транспортировке глины не являются расходами, непосредственно связанными с добычей полезного ископаемого, а относятся к расходам, связанным с производством кирпича.

(Постановление ФАС Уральского округа от 23 января 2006 года № Ф09-6242/05-С7).

## Судебная практика



«-»

Предусмотренные рабочими проектами разработки и рекультивации месторождений, технологическими схемами производства горных работ погрузка глины на автотранспорт и транспортировка на склад вылеживания (глинозапасник) отнесены к добычным работам.

Таким образом, вывод судов о том, что оценка стоимости добытого полезного ископаемого правомерно произведена налоговым органом исходя из расчетной стоимости добытых полезных ископаемых с учетом расходов по транспортировке глины от карьера до склада вылеживания, является законным и обоснованным.  
(Постановление ФАС Уральского округа от 27 июня 2007 г. N Ф09-10368/06-СЗ).



## Тезисы принятого Постановления (неофициальный текст):

1. Указывается, что признается полезным ископаемым продукция, первая по своему качеству соответствующая указанным в пункте 1 статьи 337 НК РФ (пункт 1) стандартам.
2. Указывается, что вывод о наличии в минеральном сырье полезного ископаемого может быть сделан только в том случае, когда в названном сырье содержится продукция, характеризующаяся определенным химическим составом, предусмотренным указанными стандартами (пункт 1).
3. Указывается, что не признается по общему правилу полезным ископаемым продукция, в отношении которой были осуществлены технологические операции, не являющиеся операциями по добыче (извлечению) полезного ископаемого из недр (например, операции по очистке от примесей, измельчению, насыщению и пр.)...(пункт 1).
4. При разработке месторождения полезного ископаемого в соответствии с лицензией на добычу полезного ископаемого учитывается весь комплекс технологических операций (процессов), предусмотренных техническом проекте разработки месторождения полезного ископаемого. При этом судам необходимо исходить из того, что они 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 (пункт 3).

# Постановление Пленума ВАС. Влияние выводов на горнорудные предприятия (продолжение)



5. Оценка полезного ископаемого осуществляется исходя из цен реализации, только в случае если налогоплательщик реализует полезное ископаемое в том состоянии, в котором оно в результате завершения комплекса технологических операций по его добыче (извлечению) из недр, было поднято на поверхность. В случае если налогоплательщик реализует продукцию, в отношении которой были осуществлены операции, не являющиеся операциями по добыче (очистка, насыщение и пр.), а также продукцию переработки (обогащения), то применяется расчетная стоимость (пункт 4).

## Влияние изложенных выводов на горнорудные предприятия

Принятие Постановления Пленума ВАС является очень благоприятным для горнорудных компаний.

Формулировки Постановления позволят металлургическим предприятиям облагать налогом на добычу полезных ископаемых не продукт переработки (например, железорудный концентрат), а первый товарный продукт (руду) не опасаясь претензий со стороны налоговых органов.

## БЛАГОДАРИМ ЗА ВНИМАНИЕ!



[www.fbk-pravo.ru](http://www.fbk-pravo.ru)

101990, Москва, ул. Мясницкая, д. 40

Телефон +7 (495) 737 5353

Факс +7 (495) 730 6081

E-mail [fbk@fbk.ru](mailto:fbk@fbk.ru)