

*Янкевич Семён Васильевич,
научный сотрудник Института публично-правовых исследований*

**ПРЕДПРИНИМАТЕЛЬСКАЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ
В СФЕРЕ ДОБЫЧИ ПОЛЕЗНЫХ ИСКОПАЕМЫХ:
ВОПРОСЫ ОПРЕДЕЛЕНИЯ ОБЪЕКТА НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ПРИ
ДОБЫЧЕ ДРАГОЦЕННЫХ МЕТАЛЛОВ ПО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВУ
РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

Предпринимательская деятельность и ее эффективность как для государства, так и для самих предпринимателей зависит от многих факторов (социально-экономических, политических и т. д.). Важное место среди таких условий занимает налоговая политика, которая находит отражение как в регулировании общих подходов в реализации фискальной функции государства, так и установлении особенностей налогообложения отдельных видов предпринимательской деятельности.

Цель данного доклада заключается в том, чтобы продемонстрировать специфику применения норм законодательства о налогах и сборах Российской Федерации в части налогообложения добычи драгоценных металлов.

В соответствии с п. 1 ст. 336 объектом налогообложения налогом на добычу полезных ископаемых признаются в частности полезные ископаемые, добытые из недр на территории Российской Федерации на участке недр, предоставленном налогоплательщику в пользование в соответствии с законодательством Российской Федерации.

В целях налогообложения налогом на добычу полезных ископаемых полезные ископаемые следует именовать добытым полезным ископаемым, под которым законодатель понимает продукцию горнодобывающей промышленности и разработку карьеров, содержащуюся в фактически добытом (извлеченном) из недр (отходов, потерь) минеральном сырье (породе, жидкости и иной смеси).

Данная продукция должна быть первой по своему качеству соответствующей 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.

В соответствии с позицией Министерства финансов¹ к первому товарному продукту рекомендуется относить благородные металлы — химически чистый металл в песке, руде и концентрате. Отсюда следует, что к первому товарному продукту рекомендуется относить, в частности, минеральное сырье, прошедшее первичную обработку.

В частности, добытыми полезными ископаемыми являются концентраты и другие полупродукты, содержащие драгоценные металлы (золото, серебро, платина, палладий, иридий, родий, рутений, осмий), получаемые при добыче драгоценных металлов, то есть извлечение драгоценных металлов из коренных (рудных), россыпных и техногенных месторождений (п.п.13 п.2 ст.337 НК РФ).

Следует отметить, что продукция, полученная при дальнейшей переработке (обогащении, техническом переделе) полезного ископаемого, является продукцией обрабатывающей промышленности, не может признаваться полезным ископаемым. В связи с этим наибольшее количество споров возникает между налогоплательщиком и налоговым органом из-за неправильного определения объекта налогообложения, а именно понятия «первый товарный продукт». Налогоплательщики под этим понимают готовую к реализации продукцию — аффинированные драгоценные металлы, а, по мнению налоговых органов, все добытое полезное ископаемое, содержащее различные примеси.

Как правила у хозяйствующего субъекта, осуществляющего добычу полезного ископаемого, отсутствует лицензия на добычу попутной продукции, при этом общество самостоятельно не извлекает эту продукцию, а обращается на аффинажный завод. Следовательно, оно не обладает для этого техническими возможностями.

¹ Письмо Министерства финансов Российской Федерации № 07-09-03 и Государственной налоговой службы Российской Федерации № ПВ-6-04/200 от 21 марта 1996 года «О размерах отчислений на воспроизводство минерально-сырьевой базы на 1996 год».

Исходя из буквального толкования нормы законодательства о налогах и сборах, определяющей понятие «добытое полезное ископаемое», учитывая отсутствие у хозяйствующего субъекта лицензии на добычу серебра, и факт добычи лигатурного золота, которое соответствует установленным для него стандартам, следует, что данный хозяйствующий субъект самостоятельно не извлекает серебро из золота в лигатуре и не обладает для этого техническими возможностями, а обращается на аффинажный завод. Таким образом, такая побочная продукция для хозяйствующего субъекта не является добытым полезным ископаемым.

Данный довод был подтвержден Пленумом Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в одном из своих постановлений². Суд указал, что продукция, в отношении которой осуществлены предусмотренные соответствующими стандартами технологические операции, не являющиеся операциями по добыче (извлечению) полезного ископаемого из минерального сырья (например, очистка от примесей, измельчение, насыщение и т. д.), полезным ископаемым не признается.

Следует вывод, что извлеченное в результате аффинажа попутная продукция является продукцией обрабатывающей промышленности, а не добытым из недр полезным ископаемым, а значит, объектом НДС не является.

Настоящий вывод находит отражений в сложившейся арбитражной практике.

Так, в Постановлении Федерального арбитражного суда Дальневосточного округа³ от 2011 года суд, разрешая спор в части доначисления налога на добычу полезных ископаемых, установил, что основанием для доначисления налога (НДС) послужил ошибочный вывод инспекции о факте занижения акционерным обществом количества добытого

² Постановление Пленума ВАС РФ от 18 декабря 2007 года № 64 «О некоторых вопросах, связанных с применением положений НК РФ о налоге на добычу полезных ископаемых, налоговая база по которым определяется исходя из их стоимости».

³ Постановление ФАС Дальневосточного округа от 02.08.2011 N Ф03-2558/2011 по делу NA73-12291/2010.

сопутствующего компонента полезного ископаемого — серебра, извлекаемого при очистке драгоценных металлов при аффинаже.

Руководствуясь нормами законодательства о налогах и сборах, суд пришел к выводу о том, что полученное в процессе очистки на аффинажном заводе серебро, не относится к полезному ископаемому, добытому из недр, извлекается попутно при добыче основного полезного ископаемого, следовательно, такая продукция не учитывается для целей налогообложения.

Аналогичные выводы содержатся в постановлениях других судов. Как правило, доводы налоговой инспекции в жалобе сводятся к тому, что судом не учтено то обстоятельство, что при добыче обществом лигатурного золота имел место факт попутной добычи драгоценного металла — серебра, которое признается полезным ископаемым. Следовательно, считает заявитель жалобы, оспоренными решениями инспекции правомерно доначислен НДС по отношению к попутно добытому серебру.

Тем не менее, такая практика дисперсивна, и нередко суды при разрешении дел занимают позицию, согласно которой извлечение попутных полезных ископаемых из концентрата также подлежит налогообложению.

С одной стороны, такая позиция облегчает бремя налогоплательщика, не вынуждая уплачивать дополнительные суммы налога, связанные с извлечением подобного полезного ископаемого. Однако с другой стороны, известно, что некоторые металлы к силу своих физических и химических свойств склонны к содержанию в своем составе дополнительных элементов — так называемого шлиха. В таком случае нивелируется присущая налогообложению добычи полезных ископаемых компенсационная функция.