



Черников А.Ю.
налоговый и судебный юрист
axioma2020@gmail.com

ОПРЕДЕЛЕНИЕ ОБЪЕКТА ОБЛОЖЕНИЯ НАЛОГОМ НА ДОБЫЧУ ПОЛЕЗНЫХ ИСКОПАЕМЫХ В СУДЕБНОЙ ПРАКТИКЕ

Проблематика применения налога на добычу полезных ископаемых и налога на дополнительный доход в сфере недропользования. Обзор правоприменительной практики.

Ключевые слова: НДС, НДС, полезные ископаемые, Налоговый кодекс РФ.

Налог на добычу полезных ископаемых (НДПИ) – это федеральный налог, регулируемый главой 26 Налогового кодекса РФ.

Плательщиками НДПИ являются юридические лица и индивидуальные предприниматели, которые признаются пользователями недр согласно законодательству РФ. Одним из главных документов в вопросе применения НДПИ является Закон РФ от 21.02.1992 N 2395-1 «О недрах».

Согласно статье 336 Налогового кодекса РФ объектом налогообложения признаются полезные ископаемые:

1. добытые из недр на территории РФ, на предоставленном по закону участке недр (в том числе из залежи углеводородного сырья);

2. извлеченные из отходов (потерь) добывающего производства, подлежащие отдельному лицензированию;

3. добытые из недр за пределами РФ на территориях, арендуемых или используемых по международным договорам, а также находящихся под юрисдикцией РФ.

Не являются объектами налогообложения:

- общераспространенные полезные ископаемые, в т.ч. подземные воды, добытые индивидуальным предпринимателем и используемые им непосредственно для личного потребления;

- добытые (собранные) минералогические, палеонтологические и др. геологические коллекционные материалы;

- добытые из недр при образовании, использовании, реконструкции и ремонте особо охраняемых геологических объектов, имеющих научное, культурное, эстетическое, санитарно-оздоровительное или иное общественное значение;

- полезные ископаемые, извлеченные из собственных отвалов или отходов (потерь) горнодобывающего и связанных с ним перерабатывающих производств;

- дренажные подземные воды;

- метан угольных пластов

Согласно Налоговому кодексу Российской Федерации, объектом обложения налогом на добычу полезных ископаемых признаются полезные

ископаемые, добытые из недр на территории Российской Федерации на участке недр, предоставленном налогоплательщику в пользование в соответствии с законодательством Российской Федерации (подпункт 1 пункта 1 статьи 336); при этом не признаются объектом налогообложения полезные ископаемые, в частности, извлеченные из собственных отвалов или отходов (потерь) горнодобывающего и связанных с ним перерабатывающих производств, если при их добыче из недр они подлежали налогообложению в общеустановленном порядке (подпункт 4 пункта 2 статьи 336). Указанные законоположения позволяют избежать повторного обложения налогом на добычу полезных ископаемых одного и того же объема полезных ископаемых.

Как разъяснено в пунктах 1, 3 постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 18.12.2007 № 64, при 5 применении пункта 1 статьи 337 Налогового кодекса Российской Федерации следует исходить из того, что 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. Не признается, по общему правилу, полезным ископаемым продукция, в отношении которой были осуществлены предусмотренные соответствующими стандартами технологические операции, не являющиеся операциями по добыче (извлечению) полезного ископаемого из минерального сырья (например, по очистке от примесей, измельчению, насыщению и т.д.). Не во всех случаях полезным ископаемым 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.

Согласно позиции Конституционного Суда Российской Федерации по вопросу определения объекта обложения налогом на добычу полезных ископаемых, правовое содержание понятия полезного ископаемого может определяться законодателем неодинаково в зависимости от специфики правового регулирования отношений, связанных с использованием природных ресурсов, содержащихся в недрах.

В статье 337 Налогового кодекса Российской Федерации термин «полезное ископаемое» используется для целей налогообложения в специ-

альном значении – как полезное ископаемое, соответствующее определенному стандарту качества.

Из данного регулирования во взаимосвязи с положениями статьи 339 названного Кодекса следует, что возникновение объекта обложения налогом на добычу полезных ископаемых связывается не с моментом добычи собственно минерального сырья, а с моментом завершения всех технологических операций по извлечению из него полезного ископаемого и доведению его качества до определенного стандарта (определения Конституционного Суда Российской Федерации от 25 февраля 2013 года № 189-О и от 24 декабря 2013 года № 2059-О).

В связи с этим при определении объекта налога на добычу полезных ископаемых следует иметь в виду: поскольку в силу абзаца второго пункта 1 статьи 337 Налогового кодекса Российской Федерации не может быть признана полезным ископаемым продукция, полученная при дальнейшей переработке (обогащении, технологическом переделе) полезного ископаемого 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.).

Соответственно, для корректного определения объекта обложения налогом на добычу полезных ископаемых правоприменительным органам требуется в каждом случае установить, является ли конкретная операция частью технологического цикла по добыче, т.е. извлечению полезного ископаемого из недр (или же по переработке его в качественно иную продукцию), а равно является ли содержащаяся в добытой породе продукция первой по своему качеству, соответствующей требованиям применимых стандартов (или же таковой является продукция, полученная путем ее дальнейшей переработки).

Важный момент заключается в способе взимания налога. Налогооблагаемой базой считается тонна добытой нефти без учета издержек на ее получение. Это означает, что по мере выработки легкодоступных и высокомаржинальных месторождений влияние НДС на результаты нефтедобывающих компаний будет усиливаться.

Налог на добычу полезных ископаемых также выступает одним из средств перераспределения денежных средств добывающих компаний.

С 1 января 2019 г. в силу вступил так называемый «налоговый маневр». Налоговый маневр представляет из себя постепенный рост НДС

при одновременном снижении экспортной пошлины (еще один значительный сбор с нефтяников). Смысл данного закона в снижении зависимости российского бюджета от цен на нефть.

Происходить это будет путем последовательного введения поправочных коэффициентов: от 0,167 в 2019 г. до 1 в 2024 г. для НДС и от 0,833 в 2019 г. до 0 в 2024 г. для экспортной пошлины.

Дополнительные доходы от НДС в результате налогового маневра, по расчетам авторов инициативы, составят 10,8 трлн. руб.

Другой важный момент: с 1 января 2019 г. стартовал пилотный проект нового налога – налога на дополнительный доход (НДД). Предполагается, что налогооблагаемой базой для нового сбора будет не добыча компаний в натуральном эквиваленте, а выручка от продажи углеводородов за вычетом определенных затрат, связанных с добычей, подготовкой и транспортировкой углеводородного сырья.

НДД должен снизить взимаемый НДС вплоть до 40% для ряда месторождений и сделать инвестиции в низкопродуктивные и трудноизвлекаемые запасы экономически обоснованными, что поддержит объемы добычи. Нужно отметить, что НДД не может применяться ко всем месторождениям, новый налог подходит только для запуска определенных новых и ряда уже зрелых месторождений.

На текущем этапе проект налога введен для нескольких месторождений, а ставка установлена в размере 50%. В случае получения позитивных результатов от введения нового налога, НДД может быть получено более широкое распространение, а объемы взимания НДС снизятся.

Для возможности диверсификации разработан законопроект, который позволит нефтегазовым, металлургическим и другим компаниям-недропользователям разделять, выделять и объединять участки недр федерального значения в рамках действующих лицензий.

Механизмы разделения и выделения будут применяться в отношении добычных и совмещенных лицензий (включает несколько видов деятельности – поиск, разведку и добычу полезных ископаемых), а механизм объединения – еще и в отношении лицензий на строительство и эксплуатацию подземных сооружений, не связанных с добычей.

Сейчас по закону изменить границу лицензионных участков можно лишь расширением – за счет нераспределенного фонда.

Несмотря на то, что напрямую новый механизм не дает налоговых льгот компаниям, он позволяет претендовать на них.

Механизм позволит вывести ряд месторождений с трудноизвлекаемыми запасами в новый

отдельный вид лицензий и также запрашивать под него налоговые стимулы.

По вновь сформированным проектам наиболее вероятно сокращение периода перехода с НДС на более выгодный НДД, так как после выделения будут снижаться начальные запасы на первоначальном участке, что увеличит его выработанность и ускорит возможность его перехода на НДД.

Механизм в целом направлен на стимулирование ТРИЗ, доля которых в запасах нефти в России составляет около 37%.

Правительством Российской Федерации устанавливаются виды трудноизвлекаемых полезных ископаемых, в отношении которых право пользования участком недр может предоставляться для разработки технологий геологического изучения, разведки и добычи трудноизвлекаемых полезных ископаемых.

Согласно Постановлению Правительства РФ от 19 сентября 2020 г. № 1499 "Об установлении видов трудноизвлекаемых полезных ископаемых, в отношении которых право пользования участком недр может предоставляться для разработки технологий геологического изучения, разведки и добычи трудноизвлекаемых полезных ископаемых" (документ не вступил в силу) к видам трудноизвлекаемых полезных ископаемых, в отношении которых право пользования участком недр может предоставляться для разработки технологий геологического изучения, разведки и добычи трудноизвлекаемых полезных ископаемых, относятся:

Нефть из конкретной залежи углеводородного сырья, отнесенной к баженовским, абалакским, хадумским или доманиковым продуктивным отложениям на основании утверждаемых Министерством природных ресурсов и экологии Российской Федерации по согласованию с Министерством финансов Российской Федерации стратиграфических характеристик (система, отдел, горизонт, пласт) залежей углеводородного сырья для целей их отнесения к баженовским, абалакским, хадумским, доманиковым продуктивным отложениям в соответствии с данными государственного баланса запасов полезных ископаемых;

сверхвязкая нефть, добываемая на участках недр, содержащих нефть вязкостью 10000 мПа·с и более (в пластовых условиях) в соответствии с данными государственного баланса запасов полезных ископаемых.

На основании вышесказанного, можно сделать вывод о том, что законодательство о недрах развивается в сторону диверсификации (разделение, выделение и объединение участков недр) с целью обеспечения разработки трудноизвлекаемых запасов, для чего вводится перечень таких запасов, переход от НДС к НДД, а также возможность для предоставления льгот в отношении таких месторождений. ❶