

# Правовые проблемы налогообложения потерь полезных ископаемых



**В.С. Комиссаренко,**  
кандидат юридических наук,  
юрист консалтинговой группы  
«Корпус Юрис»

Судебные решения по конкретным делам не признаются российским законодательством и правовой доктриной источниками права. Вместе с тем в правоприменительной практике прецедент занимает видное место. Постановления Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации (далее — Президиум ВАС РФ), принимаемые по конкретным делам в порядке надзора, формируют единый подход к неоднозначным вопросам толкования и применения норм права. Тем самым складывается определенный образец решения споров, отступление от которого в дальнейшем приводит к отмене судебного акта суда низшей инстанции (п. 1 ст. 304 АПК РФ<sup>1</sup>).

Цель настоящей статьи состоит в анализе постановления Президиума ВАС РФ от 23 августа 2005 г. № 4540/05<sup>2</sup>, затрагивающего сложные вопросы налогообложения добычи полезных ископаемых. Данное постановление тем интереснее, что споры в сфере ТЭК не столь часто становятся предметом рассмотрения высшей судебной инстанции. Более того, в нем подняты достаточно глубокие теоретические проблемы соотношения горного и налогового права, правовой природы платы за пользование недрами.

ОАО «Саратовнефтегаз» обратилось в Арбитражный суд Саратовской области с заявлением о признании недействительным решения налоговой инспекции, которым предусмотрены доначисление обществу налога на добычу полезных ископаемых (далее — НДС) и привлечение его к налоговой ответственности на основании пункта 1 статьи 122 и пункта 1 статьи 126 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — НК РФ) в виде взыскания штрафа, а также требований по уплате недоимки и сумм на-

логовых санкций. Общество допустило неуплату налога с объема сожженного им на факеле природного газа, поскольку считало, что сожженный газ не подпадает под объект налогообложения НДС.

Решением суда первой инстанции исковое требование удовлетворено. Постановлением суда апелляционной инстанции решение отменено, в иске отказано.

Отменяя постановление апелляционной инстанции, Федеральный арбитражный суд Поволжского округа<sup>3</sup> сослался на пункт 1 статьи 337 НК РФ, согласно которой для целей налогообложения полезным ископаемым признается продукция горно-добывающей промышленности, содержащаяся в фактически добытом (извлеченном) из недр минеральном сырье, первая по своему качеству соответствующая государственному, отраслевому, региональному стандарту, стандарту организации. Следовательно, указанный в статье 336, пункте 2 статьи 337 НК РФ газ горючий природный из всех видов месторождений будет являться добытым полезным ископаемым для целей налогообложения только в том случае, если он будет соответствовать по качеству такому стандарту. Между тем, из экспертного заключения следовало, что сжигаемый газ, добытый на месторождениях истца, ГОСТу 5342-87 и ОСТу 51.40-93 не соответствовал и не являлся первой по своему качеству продукцией, соответствующей названным стандартам, требовал специальной подготовки.

Суд кассационной инстанции сослался также на статью 3 НК РФ, согласно которой налоги должны иметь экономическое основание: в данном случае отсутствовал факт реализации налогоплательщиком сожженного газа, а значит, факт получения какого-либо дохода.

Президиум ВАС РФ, однако, все состоявшиеся по делу судебные акты отменил, а дело направил на новое рассмотрение в суд первой инстанции по следующим основаниям.

В соответствии со статьей 336 НК РФ объектом налогообложения НДС признаются полезные ископаемые, добытые из недр на территории Российской Федерации. Пункт 2 данной статьи содержит

<sup>1</sup> Арбитражный процессуальный кодекс Российской Федерации от 24 июля 2002 г. № 95-ФЗ (с изм. от 28 июля, 2 ноября 2004 г., 31 марта, 27 декабря 2005 г.).

<sup>2</sup> <http://arbc.consultant.ru/doc.asp?ID=2653&PSC=1&PT=3>.

<sup>3</sup> Постановление Федерального арбитражного суда Поволжского округа от 14 января 2005 по делу № А57-1106/03-26.

перечень полезных ископаемых, не признаваемых объектами налогообложения. Добываемый и сжигаемый обществом на факеле газ в этот перечень не входит. Пунктом 2 статьи 337 НК РФ установлены виды добываемых полезных ископаемых, добыча которых подлежит налогообложению. Газ, который общество, добывая, сжигает на факеле, является видом полезного ископаемого и подпадает под положения подпункта 3 пункта 2 этой статьи НК РФ.

Согласно пункту 7 статьи 339 НК РФ при определении количества добытого полезного ископаемого учитывается полезное ископаемое, в отношении которого завершен комплекс технологических операций (процессов) по добыче (извлечению) полезного ископаемого из недр. При этом при разработке месторождения учитывается весь комплекс технологических операций (процессов), предусмотренных техническим проектом разработки месторождения полезного ископаемого. В соответствии с письмом Госгортехнадзора России и заключением эксперта сжигаемый обществом на факеле газ не является первой по своему качеству продукцией, соответствующей стандарту, в связи с чем необходима его специальная подготовка (обработка).

В соответствии с технологическим процессом истец доводил часть природного газа до ГОСТа и реализовывал потребителям, а оставшуюся часть сжигал на факелах. Тем самым общество произвольно определяло, какое именно количество добытого газа оно в конкретный период доводит до качества, соответствующего ГОСТу, и реализует, а какое может сжечь на факеле, при этом не уплачивая с указанного объема НДС, что противоречит смыслу и содержанию норм главы 26 НК РФ о налогообложении всего объема добываемого из недр полезного ископаемого.

Таким образом, Президиум ВАС РФ пришел к выводу, что этим обстоятельствам не была дана правовая оценка судами низших инстанций, которые не выясняли вопрос о количестве извлеченного из добытого минерального сырья и сожженного налогоплательщиком газа, попадающего под понятие полезного ископаемого. В связи с этим Президиум ВАС РФ вышеуказанные судебные акты отменил, а дело направил на новое рассмотрение...

Одним из основных принципов горного права является платность пользования недрами<sup>4</sup>. Законодательством установлены платежи, подлежащие внесению в бюджет при различных видах пользования недрами. В силу статей 334, 336 НК РФ пользователи недр обязаны уплачивать налог на добычу полезных ископаемых. Тем самым плате за извлечение минерального сырья из недр придан налоговый характер.

Такой подход нельзя признать достаточно обоснованным. Природа платы за использование природ-

ных ресурсов отлична от сущности налогов. Под налогом понимается «обязательный, индивидуально безвозмездный платеж, взимаемый в целях финансового обеспечения деятельности государства и муниципальных образований» (ст. 8 НК РФ). Плата за использование природных ресурсов, в том числе недр, напротив, вносится за конкретные действия по изъятию полезных свойств окружающей среды, поэтому отношения по ее уплате являются возмездными<sup>5</sup>. Более того, такая плата должна быть компенсационной — ее значительную часть необходимо расходовать на проведение восстановительных мероприятий. Следовательно, об индивидуально безвозмездном характере платы за извлечение минерального сырья из недр и о расходовании ее в целях исключительно обеспечения деятельности государства не может идти и речи.

Налог на добычу полезных ископаемых в принципе давно подвергнут острой критике. Ставка налога на добычу углеводородного сырья не дифференцирована, установлена вне зависимости от условий залегания полезного ископаемого, изученности запасов, стадии освоения месторождения, способов извлечения. *Единая ставка НДС приводит к падению рентабельности добычи трудноизвлекаемых запасов, оставлению значительной части сырья в недрах, выборочной разработке месторождений.* Дифференцировать ставку в рамках НК РФ тяжело, все вышеперечисленные факторы в полной мере можно учесть лишь в договоре между недропользователем и государством.

Рассматриваемое постановление Президиума ВАС РФ № 4540/05 выявляет, на наш взгляд, еще одну проблему, связанную с налогом на добычу полезных ископаемых, — налогообложение потерь минерального сырья. Напомним, Президиум ВАС РФ пришел к выводу, что суды низших инстанций не выясняли вопрос о количестве извлеченного из добытого минерального сырья и сожженного налогоплательщиком газа, попадающего под понятие полезного ископаемого. Указания Президиума ВАС РФ для нового рассмотрения дела заключаются в следующем: необходимо выяснить, какой объем газа в добытом минеральном сырье является объектом налогообложения, исходя из того, что недропользователем он мог, но не был доведен до соответствующего стандарта.

Иными словами, речь идет об объеме природного газа, который был извлечен из недр, однако не прошел подготовку (первичную обработку) и был утрачен (сожжен на факеле), хотя недропользователь имел возможность такую подготовку провести. Таким образом, недропользователь допустил потери полезного ископаемого. Соответственно следует установить, насколько обоснованными были эти

<sup>4</sup> Клюкин Б.Д. Формирование нового горного права России // Журнал российского права. 2001. № 3. С. 54; Перчик А.И. Государственное регулирование отношений недропользования. М., 1997. С. 3; Кокин В.Н. Недропользование: теоретико-правовой анализ. М., 2005. С. 47.

<sup>5</sup> Петрова Т.В. Правовые проблемы экономического механизма охраны окружающей среды. М., 2000. С. 115.

потери. Вместе с тем ни суды низших инстанций, ни Президиум ВАС РФ к термину «потери» не обращались, несмотря на его использование как в горном, так и в налоговом законодательстве.

Под потерями понимается часть балансовых запасов полезных ископаемых, не извлеченных из недр при разработке месторождения или утраченных при первичной переработке добытого минерального сырья. Объем потерь напрямую зависит от применяемых способов добычи полезных ископаемых. Если проект разработки месторождения предусматривает наилучшие существующие технологии, получил одобрение компетентных государственных органов, если работы осуществляются в соответствии с данным проектом, то вред, причиняемый потерями полезных ископаемых, является допустимым. Как любое другое допустимое негативное воздействие на окружающую среду, потери должны подлежать нормированию. Недропользователь, не превысивший нормативы, не нарушает требования охраны недр. Его деятельность является правомерной и соответствует принципу рационального использования недр.

В настоящее время термин «нормативы потерь» в статье 22 Закона Российской Федерации «О недрах»<sup>6</sup> лишь упоминается. Согласно пункту 45 Правил охраны недр<sup>7</sup> различают нормативные и сверхнормативные потери.

Применительно к налогу на добычу полезных ископаемых правовое значение нормирования потерь выражается в том, что за нормативные потери платежи не вносятся, тогда как сверхнормативные потери приравниваются к добытому полезному ископаемому и облагаются налогом на общих основаниях. В соответствии с пунктом 3 статьи 339 НК РФ фактическими потерями полезного ископаемого признается разница между расчетным количеством полезного ископаемого, на которое уменьшаются запасы полезного ископаемого, и количеством фактически добытого полезного ископаемого, определяемым после завершения полного технологического цикла по добыче полезного ископаемого.

Согласно подпункту 1 пункта 1 статьи 342 НК РФ при налогообложении полезных ископаемых в части нормативных потерь полезных ископаемых применяется налоговая ставка 0 процентов. Иными словами, налог за нормативные потери минерального сырья не уплачивается. При этом нормативными потерями признаются фактические потери полезных ископаемых при добыче, технологически связанные с принятой схемой и технологией разработки месторождения, в пределах нормативов потерь, утверждаемых в по-

рядке, определяемом Правительством РФ. В соответствии с пунктом 5 Правил утверждения нормативов потерь полезных ископаемых при добыче, технологически связанных с принятой схемой и технологией разработки месторождения<sup>8</sup>, Министерство промышленности и энергетики Российской Федерации ежегодно утверждает нормативы потерь углеводородного сырья.

Итак, чтобы сделать вывод о том, насколько обоснованно налогоплательщик не уплачивал налог на сжигаемый газ, необходимо выяснить следующее:

- 1) имелись ли у недропользователя нормативы потерь природного газа;
- 2) были ли эти нормативы утверждены в установленном порядке;
- 3) в какой части сожженный газ отвечал нормативам потерь и в какой части превышал их.

Соответственно в рассматриваемом случае за нормативные потери газа налог не подлежал уплате, за сверхнормативные — должен был быть внесен.

Однако ни одна судебная инстанция, включая Президиум ВАС РФ, на эти обстоятельства не обратила внимание. Вместо этого суды рассматривали вопрос о соответствии сжигаемого газа определению добытого полезного ископаемого, приведенному в пункте 1 статьи 337 НК РФ, согласно которой под полезным ископаемым понимается продукция горно-добывающей промышленности, содержащаяся в фактически добытом из недр минеральном сырье, первая по своему качеству соответствующая стандарту.

Данное определение нельзя признать удачным. Получается, что возникновение полезного ископаемого для целей налогообложения связано не с извлечением его из недр, а с моментом, когда извлеченное сырье доводится до состояния, соответствующего стандарту. Однако два этих момента не всегда совпадают. Углеводородное сырье — нефть и газ — не получают из скважины готовым для реализации; как правило, требуются первичная обработка (подготовка), доведение до стандарта. Следовательно, образуется некоторый пробел: ископаемые, извлеченные из недр, но не дошедшие до технологического процесса подготовки, т.е. потери, выпадают из налогообложения вне зависимости от того, по какой причине и в каком объеме потери понесены.

<sup>6</sup> Закон Российской Федерации «О недрах» от 21 февраля 1992 г. № 2395-1 // Российская газета от 5 мая 1992 г. № 102.

<sup>7</sup> Постановление Федерального горного и промышленного надзора России от 6 июня 2003 г. № 71 «Об утверждении «Правил охраны недр» // Российская газета от 19 июня 2003 г. № 118.

<sup>8</sup> Постановление Правительства РФ от 29 декабря 2001 г. № 921 // Российская газета от 9 января 2002 г. № 3.

В этот тупик и упирались низшие судебные инстанции. Президиум ВАС РФ нашел выход. Он пришел к выводу, что недропользователь произвольно определял объем добытого газа, доводимый до стандартного качества и реализуемый, и объем, сжигаемый в факеле, не уплачивая с последнего НДС. В этом Президиум ВАС РФ усмотрел противоречие смыслу и содержанию норм главы 26 НК РФ о налогообложении всего объема добываемого из недр полезного ископаемого. Такое решение по сути является правильным, однако верное направление нацупано, скорее всего, инстинктивно, без учета законодательства о недрах и правовой природы платежей за пользование недрами<sup>9</sup>.

В главе 26 НК РФ нет положений «о налогообложении всего объема добываемого полезного ископаемого», напротив, как мы уже указывали ранее, нормативные потери фактически не подлежат налогообложению. Сама ссылка на «смысл» норм налогового права представляется сомнительной: смысл ищут там, где нет конкретной нормы. Вряд ли это уместно в налоговом праве, поскольку в силу пп. 6 и 7 ст. 3 НК РФ при установлении налогов должны быть определены все элементы налогообложения, акты законодательства о налогах должны быть сформулированы таким образом, чтобы каждый точно знал, какие налоги, когда и в каком порядке он должен платить, а все неустранимые сомнения, противоречия и неясности толкуются в пользу налогоплательщика.

Обоснование для вывода Президиума ВАС РФ следует искать прежде всего в Законе Российской Федерации «О недрах». В соответствии со ст. 35 данного Закона задачей государственного регулирования недропользования является обеспечение рационального использования и охраны недр. Недра являются государственной собственностью (ст. 1-2 Закона Российской Федерации «О недрах»). В состав основных требований по рациональному использованию и охране недр (ст. 23 Закона Российской Федерации «О недрах») входят проведение государственной экспертизы и государственный учет запасов полезных ископаемых. Согласно ст. 31 Закона Российской Федерации «О недрах» с целью учета состояния минерально-сырьевой базы ведется государственный баланс запасов полезных ископаемых, который содержит сведения о количестве, качестве и степени изученности запасов каждого вида полезных ископаемых по месторождениям, имеющим промышленное значение. Иными словами, объявляя недра своей собственностью, государство ведет учет информации о недрах и знает количество и характеристики содержа-

щихся в них запасов полезных ископаемых. В соответствии с пунктом 3 части 1 ст. 6, со ст. 11 и 12 Закона Российской Федерации «О недрах» при предоставлении недр для разведки и добычи полезных ископаемых в лицензии на право пользования недрами указывается согласованный уровень добычи минерального сырья. Получив право пользования недрами в этих целях, субъект хозяйственной деятельности приобретает право добывать (извлекать на поверхность) в своих интересах определенную часть полезных ископаемых. Соответственно в той же части уменьшается объем природных ресурсов, находящихся в государственной собственности. В этих условиях платежи за добычу полезных ископаемых выступают (точнее, должны выступать) в качестве компенсации государству такого уменьшения.

Еще один аргумент, свидетельствующий о неправомерности придания налогового характера указанным платежам: они взимаются не с того, что в конечном итоге приобретает субъект (как большинство налогов), а с того, что утрачивает государство. Неудивительно, что суд кассационной инстанции, буквально понимая НДС как налог, не мог усмотреть экономического обоснования для его взимания с продукции, которая была потеряна и не принесла доход налогоплательщику.

Государство может освободить недропользователя от оплаты нормативных потерь минерального сырья, когда часть добываемого полезного ископаемого по объективным причинам исчезает как для государства, так и для недропользователя. При этом государство, исходя из принципа рационального использования недр, возлагает на недропользователя обязанность свести потери к минимуму — обеспечить наиболее полное извлечение из недр запасов полезных ископаемых (п. 5 ст. 23-1 и п. 1 ст. 23-3 Закона Российской Федерации «О недрах»). Если же в противоречие данному требованию недропользователь нарушает правила охраны недр и допускает сверхнормативные потери, интересы государства (причем связанные не только с наполнением бюджета, но и с обеспечением рационального использования и охраны недр) не должны пострадать. Именно по этим причинам налог на добычу полезных ископаемых в части сверхнормативных потерь подлежит уплате.

Таким образом, в постановлении Президиума ВАС РФ от 23 августа 2005 г. № 4540/05 сделан правильный вывод, однако его обоснование не выдерживает критики с точки зрения начал налогового законодательства. Лишь привлечение норм горного права позволяет мотивировать взимание с недропользователя платежей (налога) за потери полезных ископаемых, если такие потери не являются обоснованными (нормативными). □

<sup>9</sup> Здесь и далее термин «платежи за пользование недрами» используется в широком смысле, как объединяющий НДС по главе 26 НК РФ и платежи при пользовании недрами по главе V Закона Российской Федерации «О недрах».