

# Некоторые проблемные вопросы по НДС в газодобывающей отрасли

**А.И. Бабкин,**  
судья Высшего Арбитражного Суда  
Российской Федерации



Газовая тематика, то есть когда рассматриваются спорные правоотношения, возникающие в газовой отрасли или в связи с ней, в арбитражных судах представлена достаточно широко и предметы спора разнообразны. В данной статье комментируются лишь отдельные спорные моменты, связанные с применением налога на добычу полезных ископаемых (далее — НДС), так как относящиеся к этой теме вопросы в равной мере интересны и ученым, и юристам-практикам, и специалистам в сфере горнодобывающей промышленности.

На практике проблемы в толковании и применении норм права возникают как из-за различного понимания правовых норм, так и ввиду несовершенства законодательной базы, включая налоговое законодательство, в части понятий, терминов, стандартов. Поэтому в равной мере заслуживают внимания и доводы в защиту принципа равенства налогообложения в отношении различных недропользователей (нефте- и газодобывающих организаций), которые используют в своей деятельности принятые ими стандарты (технические условия), и аргументы тех, кто признает объектом налогообложения минеральное сырье, полученное в результате промысловой обработки либо доведенное до соответствующего потребительского уровня (в случае, если этот продукт, первый по своему качеству соответствует стандарту).

Статьей 2 Федерального закона от 31 марта 1999 г. № 69-ФЗ «О газоснабжении в Российской Федерации» для целей данного федерального закона

в понятие «газ» включаются: природный газ, нефтяной (попутный) газ, отбензиненный сухой газ, газ из газоконденсатных месторождений, добываемый и собираемый газо- и нефтедобывающими организациями, и газ, вырабатываемый газо- и нефтеперерабатывающими организациями. Причем законодатель обращает особое внимание на соблюдение прав потребителей этого продукта, что специально оговорено в статье 19 этого же закона: «Поставки газа потребителям осуществляются только при соответствии качества поставляемого газа государственным стандартам и при наличии сертификатов соответствия или деклараций о соответствии»<sup>1</sup>.

В рамках данного комментария нам интересен газ в целях главы 26 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — НК РФ), то есть как объект обложения НДС.

## Термины и понятия

Понятие «полезное ископаемое» раскрыто в статье 337 НК РФ, и оно несколько отличается от используемого в горном деле. Пунктом 1 указанной статьи предусмотрено, что **полезным ископаемым признается продукция горнодобывающей промышленности и разработки карьеров, содержащаяся в фактически добытом (извлеченном из недр) минеральном сырье (породе, жидкости и иной смеси), первая по своему качеству соответствующая государственному стандарту Российской Федерации, стандарту отрасли, региональному или международному стандарту, а в случае отсутствия указанных стандартов для отдельно добытого полезного ископаемого — стандарту организации (предприятия).**

Между тем приведенное определение понятия полезного ископаемого (в налоговых целях) само

<sup>1</sup> В редакции Федерального закона от 30 декабря 2008 г. № 313-ФЗ.

по себе не может существенно повлиять на разрешение правовой ситуации. Необходимо, чтобы термины и понятия были не только использованы законодателем, но и раскрыты в принятых им правовых актах.

Отдельные статьи, в том числе статья 11 НК РФ, содержат относительно небольшой перечень понятий, относящихся к налоговым правоотношениям. Для остальных случаев указанная статья предусматривает возможность применения в целях НК РФ институтов, понятий и терминов гражданского, семейного и других отраслей законодательства Российской Федерации в том значении, в каком они используются в этих отраслях законодательства, если иное не предусмотрено НК РФ.

В частности, в статье 337 НК РФ раскрыты некоторые используемые термины, например «минеральное сырье» (в любом состоянии — порода, жидкость, иная смесь), «фактически добытое минеральное сырье» — сырье, извлеченное из недр (отходов, потерь). В пункте 2 этой же статьи приведен перечень

производственных операций в отношении газового конденсата, которые законо-

датель в целях данной статьи определяет как переработку этого вида сырья: отделение гелия, сернистых и других компонентов и примесей при их наличии, получение стабильного конденсата, широкой фракции легких углеводородов и продуктов их переработки. Но подобных точечных определений явно недостаточно, а обращение к отраслевым нормативным правовым актам не только не проясняет, а напротив, нередко только запутывает ситуацию. В этом можно убедиться, обратившись к случаям из судебной арбитражной практики.

В качестве примера можно привести разногласия, которые возникают между налоговым органом и налогоплательщиком из-за различий в подходах к пониманию положения абзаца второго пункта 1 статьи 337 НК РФ: *«Не может быть признана полезным ископаемым продукция, полученная при дальнейшей переработке (обогащении, технологическом переделе) полезного ископаемого, являющаяся продукцией обрабатывающей промышленности»*. Необходимо определить рамки, в пределах которых действует горнодобывающая промышленность, чтобы не вторгаться в сфе-

ру иной отрасли промышленности — обрабатывающей, где НДС не действует.

В уже упоминавшейся статье 337 НК РФ используется термин «горнодобывающая промышленность», однако его определения в целях кодекса не дано. В «Горной энциклопедии» мы найдем следующее определение: совокупность отраслей производства, занимающихся разведкой и добычей полезных ископаемых, а также их первичной обработкой и получением полуфабрикатов (горно-обрабатывающая промышленность). Среди ученых и специалистов бытует суждение о том, что понятия «горная промышленность», «горнодобывающая промышленность» и «горно-обрабатывающая промышленность» — синонимы. Можно соглашаться с этим утверждением или спорить, факт остается фактом: законом этот вопрос не урегулирован.

Законодатель к настоящему моменту не посчитал нужным ни в НК РФ, ни в иных актах налогового законодательства детально раскрыть и ряд иных имеющих существенное значение специальных

...проблемы в толковании и применении норм права возникают как из-за различного понимания правовых норм, так и ввиду несовершенства законодательной базы.

понятий и терминов, вероятно, считая содержание их очевидным. Между тем такое положение порождает не-

определенность в толковании норм права, а возможность воспользоваться в данном случае статьей 11 НК РФ отсутствует, поскольку в других отраслях законодательства такие понятия и термины также не раскрыты. Рассмотрим пример с серой.

**СЕРА (sulfur) присутствует в виде своих соединений в нефти, газе, продуктах их переработки, ее содержание — важнейший показатель качества (чем больше, тем хуже). В то же самое время концентрация серы во многих месторождениях углеводородов имеет промышленное значение, и она в этих случаях рассматривается как самостоятельное полезное ископаемое<sup>2</sup>.**

Какие признаки (условия) мы будем брать за основу, рассматривая, в частности, серу как полезное ископаемое: ее концентрацию в месторождении углеводородов, фактически извлекаемое количество (промышленное значение), качественные характеристики, например возможность получения требуемого продукта при наименьших затратах, или другие? В судебном споре ссылки на словари, как бы они ни были авторитетны и убедительны, недопустимы.

Таким образом, решающая роль при определении объекта налогообложения по НДС в каждом

<sup>2</sup> Релин А.Г. Краткий толковый словарь по газу и нефти (Brief gas-oil glossary). Москва, 2009. Изд. 4-е, доп. и испр.

конкретном случае отведена вопросу соответствия первой по своему качеству продукции горнодобывающей промышленности и разработки карьеров действующему стандарту (п. 1 ст. 337 НК РФ). Но какому стандарту? В какой момент технологического процесса образуется продукция, отвечающая условиям главы 26 НК РФ, и, соответственно, возникает объект НДС? Когда начинается процесс обработки (передела) сырья в целях получения продукции обрабатывающей промышленности и начинают действовать иные налоговые правила?

Рассмотрим ситуацию с природным газом.

**ГАЗ ПРИРОДНЫЙ — 1) (natural gas) базовый, основной термин в газовой отрасли (а также потребительский, «товарный» термин); 2) соответствующий стандартам трубопроводной сети (ОСТ 51.40-93, введенный с 1 октября 1993 г.; для газораспределительных сетей — ГОСТ 5542-87). Иногда употребляется термин (буквальный перевод из англоязычных текстов) «газ натуральный»; 3) термин широкого применения для обозначения любого из УВ-газов или их смесей; 4) «ГАЗ ГОРЮЧИЙ ПРИРОДНЫЙ (ГАЗ ЕСТЕСТВЕННЫЙ)» (Общероссийский классификатор видов экономической деятельности)<sup>3</sup>.**

Ранее на протяжении пяти лет действовали Методические рекомендации по применению главы 26 «Налог на добычу полезных ископаемых» НК РФ, введенные приказом Министерства Российской Федерации по налогам и сборам от 2 апреля 2002 г. № БГ-3-21/170<sup>4</sup>, но и они не устранили существующие пробелы в законодательстве, с которыми сталкиваются арбитражные суды при разрешении споров. Обратимся к одной из таких спорных ситуаций.

**ПРИМЕР ИЗ ПРАКТИКИ. Инспекция ошибочно исходила из того, что обществом при исчислении НДС неправомерно применен расчетный способ определения стоимости добытого полезного ископаемого.**

Инспекция указала на то, что обществом при исчислении НДС неправомерно применен расчетный способ определения стоимости добытого полезного ископаемого (газа природного горючего), поскольку объектом обложения указанным налогом является газ сухой отбензиненный, соответствующий ГОСТ 5542-87, а не газ природный отсепарированный, определенный в качестве объекта налогообложения обществом.

По мнению инспекции, обществом, добывающим газ природный **отсепарированный**, осу-

ществлялось лишь удаление компонентов, содержащихся в добываемой обществом пластовой смеси, а произведенная очистка и осушка газа не является переработкой газа, при **отбензинивании** газа также не происходит его обогащения или технического передела. Неверное определение обществом вида полезного ископаемого, как полагала инспекция, повлекло неправильное определение (занижение) налогооблагаемой базы по указанному налогу.

Между тем судами установлено, что в соответствии с лицензией на разработку Оренбургского нефтегазоконденсатного месторождения и соглашением об условиях недропользования **добытым полезным ископаемым для общества на лицензионном участке месторождения является газ горючий природный отсепарированный**, а не газ сухой отбензиненный, произведенный обществом на давальческих условиях на газоперерабатывающем заводе и являющийся продукцией переработки (технологического передела) добытого полезного ископаемого.

**ГАЗ СУХОЙ (dry gas, lean gas) — с высоким содержанием метана, низким — тяжелых углеводородов: 1) «естественный» — попутный газ нефтяных месторождений, претерпевший окисление; 2) «искусственный» — получается при очистке на ПРОМЫСЛЕ, при доведении добываемой продукции до стандартов МАГИСТРАЛЬНЫХ ТРУБОПРОВОДОВ (применяется технический, юридический термин «сухой отбензиненный газ» — СОГ)<sup>5</sup>.**

Вывод суда об обоснованности определения обществом объекта налогообложения сделан на основании оценки представленных доказательств, в том числе с учетом заключения экспертов — специалистов в области горного дела.

Значительная часть разъяснений, содержащихся в постановлении Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации (далее — ВАС РФ) от 18 декабря 2007 г. № 64<sup>6</sup>, посвящена

<sup>3</sup> Релин А.Г. Краткий толковый словарь по газу и нефти (Brief gas-oil glossary). Москва, 2009. Изд. 4-е, доп. и испр.

<sup>4</sup> Приказ ФНС России от 26 сентября 2006 г. № САЭ-3-21/623@ «О признании утратившими силу Методических рекомендаций по применению главы 26 «Налог на добычу полезных ископаемых» Налогового кодекса Российской Федерации».

<sup>5</sup> Релин А.Г. Краткий толковый словарь по газу и нефти (Brief gas-oil glossary). Москва, 2009. Изд. 4-е, доп. и испр.

<sup>6</sup> Постановление Пленума ВАС РФ от 18 декабря 2007 г. № 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».

вопросам, связанным с применением положений главы 26 НК РФ в отношении полезных ископаемых, налоговая база по которым определяется исходя из их стоимости.

Несмотря на то что по нефти и газу налоговая база определяется количественными показателями, в надзорной судебной инстанции при обсуждении вопроса о пересмотре судебных актов по данному спору в порядке надзора признано, что выводы суда соответствуют правовой позиции, изложенной в указанном постановлении Пленума ВАС РФ, поэтому судебный акт в пересмотре не нуждается<sup>7</sup>.

## Пленум разъяснил

В частности, давая толкование статьи 337 НК РФ, пленум разъяснил следующее. Приведенное в пункте 1 названной статьи положение о том, что добытым полезным ископаемым признается продукция, которая содержится в минеральном сырье и отвечает определенным стандартам, означает, что вывод о наличии в добытом минеральном сырье полезного ископаемого может быть сделан только в случае, когда в названном сырье содержится продукция, характеризующая определенными физическими свойствами (либо иными существенными природными свойствами) и (или) химическим составом, предусмотренным соответствующим стандартом.

В связи с этим при определении объекта НДС судам следует иметь в виду следующее: поскольку в силу абзаца второго пункта 1 статьи 337 НК РФ 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 соответствующие стандартам технологические операции, не являющиеся операциями по добыче (извлечению) полезного ископаемого из минерального сырья (например, операции по очистке от примесей, измельчению, насыщению и т.д.)<sup>8</sup>.

Разъяснения, данные в указанном постановлении пленума, снимают остроту возникающих разногласий при применении норм права, однако не исключают возможности совершенствования и конкретизации законодателем соответствующих положений правовых актов, в том числе применительно к различным видам добытых полезных ископаемых, на что обращает внимание в своих решениях и Конституционный Суд Российской Федерации.

Существует еще ряд дел, схожих по обстоятельствам с прокомментированным спором, рассмотрев которые, суды также пришли к выводу о правомерности косвенного метода (расчетного способа) определения количества добытого газа. Однако в них имеется особенность, на которую следует обратить внимание, и она заключается в следующем.

## Особенность расчетного способа

Согласно пункту 7 статьи 339 НК РФ при определении количества добытого в налоговом периоде полезного ископаемого учитывается, если иное не предусмотрено пунктом 8 этой статьи, полезное ископаемое, в отношении которого в налоговом периоде завершен комплекс технологических операций (процессов) по добыче (извлечению) полезного ископаемого из недр (отходов, потерь). При этом при разработке месторождения полезного ископаемого в соответствии с лицензией (разрешением) на добычу полезного ископаемого учитывается весь комплекс технологических операций (процессов), предусмотренных техническим проектом разработки месторождения полезного ископаемого.

Применяя указанные нормы, суды должны исходить из следующего. Данные нормы 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<sup>9</sup>.

**ПРИМЕР ИЗ ПРАКТИКИ.** *Общество, осуществив реализацию газа природного отсепарированного на УКПГ-10, до завершения в отношении этого вида углеводородного сырья всего комплекса технологических операций (процессов), предусмотренных Технологической схемой разработки Копанского НКГМ, обоснованно применило нормы пункта 8 ста-*

<sup>7</sup> Определение ВАС РФ от 30 января 2008 г. № 17060/07 по делу № А40-5675/06-33-56.

<sup>8</sup> Постановление Пленума ВАС РФ от 18 декабря 2007 г. № 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» (п. 1).

<sup>9</sup> Постановление Пленума ВАС РФ от 18 декабря 2007 г. № 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» (п. 3).



**тьи 339 НК РФ и использовало косвенный метод расчета.**

По мнению налогового органа, общество «Уралнефтегазпром», которое относило свою продукцию — добытый газ, прошедший промысловую сепарацию («отсепарированный»), — к газу природному, отражало ее в налоговой декларации по НДС, однако налоговую базу неправомерно определяло расчетным методом и указывало лишь в количестве, уменьшенном на долю содержащейся в углеводородном сырье серы.

Инспекция также обращает внимание на то, что добываемое обществом из собственных скважин минеральное сырье не проходит всю многостадийную систему очистки и переработки, которая заканчивается на Оренбургском газоперерабатывающем заводе, на выходе из которого получают газ горючий природный промышленного назначения, являющийся продуктом перерабатывающей промышленности (первоначальная, **промысловая очистка заканчивается на установке комплексной подготовки газа — 10** (далее — УКПГ-10) общества с ограниченной ответственностью «Газпром добыча Оренбург»).

Между тем суды установили, что общество-налогоплательщик реализует минеральное сырье — газ природный, отсепарированный на УКПГ-10, до его очистки от сернистых соединений на Оренбургском газоперерабатывающем заводе. При этом налогоплательщик определяет количество добытого в налоговом периоде полезного ископаемого как количество полезного ископаемого, содержащегося в минеральном сырье, а именно: газа горючего природного промышленного назначения и серы. При этом газ природный, отсепарированный на выходе с УКПГ-10, не соответствует государственному стандарту Российской Федерации, стандарту отрасли, региональному стандарту, международному стандарту либо стандарту (техническим условиям) общества и не относится к видам добытого полезного ископаемого. Налогообложению подлежат в соответствии со статьей 337 НК РФ полезные ископаемые газ горючий природный и сера, содержащиеся в минеральном сырье — газе природном отсепарированном<sup>10</sup>.

**СЕПАРАТОР (separator) — техническое устройство для первичной переработки (разделения) углеводородов, добываемых на ПРОМЫСЛЕ. Принципы действия — гравитационные, центробежные, ультразвуковые и пр. Различаются также по производительности, рабочим давлениям и т.д., бывают одно- и многоступенчатыми.**

**СЕПАРИРОВАНИЕ (СЕПАРАЦИЯ) — этап ПОДГОТОВКИ: разделение нефти, КОНДЕНСАТА, ЖИРНОГО ГАЗА, метана, воды, твердых частиц на СЕПАРАТОРАХ<sup>11</sup>.**

Если обратиться к положениям главы 26 НК РФ, то мы не встретим такого понятия, как «газ отсепарированный». В качестве объекта НДС подпункт 3 пункта 2 статьи 337 кодекса предусматривает как один из видов добытого полезного ископаемого углеводородное сырье:

- а) газ горючий природный (растворенный газ или смесь растворенного газа и газа из газовой шапки) из всех видов месторождений углеводородного сырья, добываемый через нефтяные скважины (далее — попутный газ);
- б) газ горючий природный из всех видов месторождений углеводородного сырья, за исключением попутного газа (газовый конденсат в данном случае мы не рассматриваем).

Суд, признавая решение инспекции недействительным, исходил из того, что общество, осуществив реализацию газа природного, отсепарированного на УКПГ-10, до завершения в отношении этого вида углеводородного сырья всего комплекса технологических операций (процессов), предусмотренных Технологической схемой разработки Копанского НКГМ, обоснованно применило нормы пункта 8 статьи 339 НК РФ и исходя из принятого им метода определения добытого полезного ископаемого использовало косвенный метод расчета.

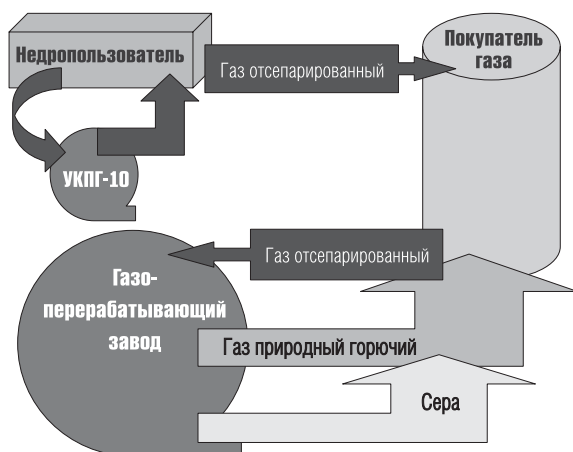
В силу того что газ природный, отсепарированный на выходе с УКПГ-10, не соответствует государственному стандарту Российской Федерации, стандарту отрасли, региональному стандарту, международному стандарту либо стандарту (техническим условиям) общества и не относится к видам добытого полезного ископаемого, указанным в пункте 2 статьи 337 НК РФ, суды пришли к выводу о незаконности решения инспекции, основанного на утверждении, что газ природный отсепарированный, соответствующий ТУ 51-287-2000 другой организации (общества «Оренбурггазпром»), следует признать газом горючим природным, то есть полезным ископаемым, добытым обществом «Уралнефтегазпром», и определить его количество прямым методом на основании данных замерных устройств на выходе УКПГ-10, то есть включая серу, которая является самостоятельным полезным ископаемым.

<sup>10</sup> Определение ВАС РФ от 30 марта 2010 г. № ВАС-3899/10 по делу А47-5025/2008.

<sup>11</sup> Репин А.Г. Краткий толковый словарь по газу и нефти (Brief gas-oil glossary). Москва, 2009. Изд. 4-е, доп. и испр.

## Причины разногласий

Подобные разногласия при применении норм главы 26 НК РФ возникают, как представляется, прежде всего в тех случаях, когда отсутствует достаточная четкость и ясность в определении правоотношений между недропользователем, добывающим минеральное сырье, и его контрагентами — участниками сделок. Для наглядности приведем следующую схему:



Как указано на схеме, недропользователь на давальческой основе проводит промышленную (обработку) подготовку извлеченного им из недр минерального сырья (например, путем его сепарации), а полученную продукцию, которая не «дотягивает» до соответствующего стандарта (в частности, из-за высокого содержания серы), реализует организации, которая из приобретенного минерального продукта также на давальческой основе получает «стандартный» газ и серу.

В этом случае недропользователь не только вправе, но и обязан применить пункт 8 статьи 339 НК РФ и исчислить количество добытого полезного ископаемого расчетным путем, так как прямым способом сделать это невозможно.

При иной схеме отношений с партнерами, в частности, если недропользователь в соответствии с лицензией проводит весь комплекс технологических операций, предусмотренных техническим проектом разработки месторождения, то есть на давальческих условиях в итоге получает продукцию, соответствующую стандарту, — полезное ископаемое: газ природный

горючий и серу, которые он затем реализует, количество добытого газа в целях НДС определяется путем измерения по факту (п. 2 ст. 339 НК РФ).

Вопросы, связанные с правильностью определения объекта налогообложения и налоговой базы, наиболее часто встречаются в судебной практике. Вероятно, это вызвано тем, что по другим элементам налогообложения (налоговая ставка, налоговый период, сроки уплаты налога) в НК РФ установлен такой уровень правовой определенности, который не допускает существенных различий в толковании норм права. Речь может идти только о фактических обстоятельствах и доказательственной стороне дела.

Однако нередко правовые и фактические вопросы в конкретном споре тесно переплетаются, создавая основу позиций сторон, а от правильности оценки доказательств зависит правильность применения нормы права. В частности, речь идет о таком важном доказательстве, как заключение эксперта, специалиста, профессиональные познания которых в области недропользования могут иметь определяющее значение.

**ПРИМЕР ИЗ ПРАКТИКИ.** Добываемый и сжигаемый недропользователем газ не входит в указанный в пункте 2 статьи 336 НК РФ перечень полезных ископаемых, не признаваемых объектами налогообложения.

Причиной выявленного инспекцией занижения НДС явилась неуплата обществом «Саратовнефтегаз» налога с объема сжигаемого им на факеле природного газа, поскольку общество считало, что такой газ не подпадает под объект налогообложения НДС.

Арбитражный суд не согласился с позицией налогоплательщика, по мнению которого налоговая инспекция пришла к необоснованному выводу о занижении им налоговой базы по НДС за 2003 год в отношении количества газа, добытого и сожженного на факеле.

При этом суд исходил из того, что добываемый и сжигаемый обществом газ в указанный в пункте 2 статьи 336 НК РФ перечень полезных ископаемых, не признаваемых объектами налогообложения, не входит, в связи с чем суд пришел к выводу о правомерности довода налогового органа о занижении обществом налоговой базы по НДС<sup>12</sup>. Такой подход соответствует правовой позиции Президиума ВАС РФ<sup>13</sup>, которую имеет смысл изложить детально.

<sup>12</sup> Определение ВАС РФ от 23 ноября 2007 г. № 15236/07 по делу № А40-55274/06-35-333.

<sup>13</sup> Постановление Президиума ВАС РФ от 23 августа 2005 г. № 4540/05.

Как установлено арбитражным судом, **общество часть извлеченного им из недр природного газа в соответствии с технологическим процессом доводило до соответствия ГОСТу и реализовывало потребителям, а оставшаяся часть сжигало на факелах.**

Таким образом, **общество произвольно определяло**, какое количество добытого полезного ископаемого (газа) оно в конкретный период доводит до качества, соответствующего ГОСТу, и реализует, а какое может сжечь на факеле, не уплачивая при этом с этого объема НДС. Логика проста: **нет объекта — нет и налога**, что при указанных обстоятельствах противоречит смыслу и содержанию норм главы 26 НК РФ о необходимости учитывать в целях налогообложения весь объем добываемого из недр полезного ископаемого, если иное не предусмотрено в законе.

Несмотря на кажущуюся несложность спора по этому делу, в судебных инстанциях сложились различные подходы, имеющие свои серьезные фактические и правовые основания.

**По мнению судов первой и кассационной инстанций**, добытый и сожженный обществом природный газ не может быть отнесен к объекту обложения НДС по определению, так как первая по своему качеству газовая продукция в этой части не соответствовала какому-либо стандарту в смысле, придаваемом ей пунктом 1 статьи 337 НК РФ.

**Этот вывод сделан судами на основании заключения открытого акционерного общества «ВНИПИгаздобыча», согласно которому сжигаемый обществом на факеле газ не является первой по своему качеству продукцией, соответствующей стандарту, в связи с чем необходима его специальная подготовка (доработка).**

**Судом апелляционной инстанции** на основе анализа статей 336–339 НК РФ дана иная правовая оценка сложившимся правоотношениям и сделан вывод о том, что газ, качество которого не доведено обществом до соответствующего ГОСТу, так же подпадает под объект налогообложения, как и газ реализованный, качество которого доведено до соответствующего ГОСТу.

Решающая роль при определении объекта налогообложения по НДС в каждом конкретном случае отведена вопросу соответствия первой по своему качеству продукции горнодобывающей промышленности и разработки карьеров действующему стандарту.

Президиум ВАС РФ счел необходимым все названные судебные акты отменить, а дело направить на новое рассмотрение в суд первой инстанции по следующим основаниям.

При рассмотрении дела судами трех инстанций **не выяснялся вопрос о количестве извлеченного из добытого минерального сырья и сожженного обществом газа, подпадающего под понятие полезного ископаемого**, в третьем квартале 2002 года.

Поэтому суду первой инстанции надлежит выяснить, какой объем газа в добытом минеральном сырье подпадает под объект налогообложения, исходя из того, что обществом он мог, но не был доведен до соответствующего стандарту, в связи с чем не был включен в налогооблагаемую базу. **При этом причины, по которым этот газ не был доведен до качества, соответствующего ГОСТу, значения не имеют.**

Направляя дело на новое рассмотрение, Президиум ВАС РФ на основании установленных судами обстоятельств однозначно и определенно выразил свое отношение в следующем: пункт 2 статьи 336 НК РФ содержит 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 действие подпункта 3 пункта 2 этой статьи кодекса<sup>14</sup>.

## Законодательная погрешность

Подавая в налоговый орган налоговую декларацию за март 2008 г., **общество «Газпром нефть» при определении налоговой базы по налогу на добычу полезных ископаемых за указанный период (первичная декларация) не включило в расчетную стоимость добытого строительного песка сумму налога на добычу полезных ископаемых.**

<sup>14</sup> Постановление ВАС РФ от 23 августа 2005 г. № 4540/05 по делу № А40-55274/06-35-333.

По результатам камеральной проверки этой декларации и изучения дополнительно затребованных документов инспекцией вынесено решение, которым общество привлечено к налоговой ответственности на основании пункта 1 статьи 122 НК РФ в виде взыскания штрафа, ему начислены к уплате в бюджет сумма недоимки НДС и пени. Инспекция, в частности, указывает на то, что включение из расчетной стоимости добытого полезного ископаемого расходов в виде сумм НДС нормами НК РФ, регулирующими порядок формирования расчетной стоимости добытого полезного ископаемого, не предусмотрено.

**Удовлетворяя требование общества, суды трех инстанций сделали вывод о том, что сумма НДС не является частью расходов на добычу полезного ископаемого и не учитывается при определении расчетной стоимости добытого полезного ископаемого.**

В соответствии с пунктом 1 статьи 8 НК РФ налог — это обязательный, индивидуально безвозмездный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц. Кодексом устанавливаются порядок взимания каждого вида налога и субъекты налогообложения.

В спорном налоговом периоде общество добывало в том числе неметаллическое сырье, используемое в основном в строительной индустрии (песок природный строительный), не осуществляя его реализацию.

В соответствии с пунктом 2 статьи 338 НК РФ налоговая база по НДС определяется как стоимость добытых полезных ископаемых (за исключением нефти обезвоженной, обессоленной и стабилизированной, попутного газа и газа горючего природного из всех видов месторождений углеводородного сырья).

Стоимость добытых полезных ископаемых определяется в соответствии со статьей 340 НК РФ. В силу абзацев первого — третьего пункта 4 этой статьи в случае отсутствия у налогоплательщика реализации добытого полезного ископаемого его стоимость определяется расчетным методом на основании произведенных налогоплательщиком расходов.

Принципиальное различие в правовых подходах возникло прежде всего из-за юридического несовершенства отдельных норм, но, как известно, пробелы до их устранения толкуются в пользу налогоплательщика.

Президиум ВАС РФ, подтвердив правомерность выводов судов, подчеркнул следующее. При ре-

Согласно подпункту 7 пункта 4 статьи 340 НК РФ при определении расчетной стоимости добытого полезного ископаемого учитываются, в частности, прочие расходы, определяемые в соответствии со статьями 263, 264 и 269 НК РФ (глава 25 «Налог на прибыль организаций»), за исключением прочих расходов, не связанных с добычей полезных ископаемых.

шении вопроса о том, подлежат ли включению в расчетную стоимость добытого полезного ископаемого, формирующую налоговую базу по НДС, суммы налогов (пп. 1 п. 1 ст. 264 НК РФ), необходимо принимать во внимание, что учет этого вида расходов в целях исчисления налога на прибыль организаций обусловлен тем обстоятельством, что расходы, произведенные налогоплательщиком, уменьшают налоговую базу по налогу на прибыль организаций.

При исчислении же НДС расходы, предусмотренные статьей 264 НК РФ, напротив, формируют налоговую базу названного налога. В связи с этим не могут учитываться в налоговой базе денежные средства, подлежащие уплате в бюджет в целях исполнения публично-правовой обязанности. Налогообложение денежных сумм, перечисляемых в бюджет в виде налогов, не имеет экономического основания, а поэтому противоречит основным началам налогового законодательства (п. 3 ст. 3 НК РФ). Следовательно, доначисление инспекцией налоговых платежей является неправомерным<sup>15</sup>.

Вместе с тем, как показало изучение судебной практики, при схожих обстоятельствах существует иная точка зрения, основанная на комплексном правовом анализе положений пункта 1 статьи 80, подпункта 1 пункта 1 статьи 264, подпункта 1 пункта 7 статьи 272, пункта 4 статьи 340, статьи 341, пункта 2 статьи 343, пункта 2 статьи 345 НК РФ, — о законности включения суммы НДС за предшествующий налоговый период в расчетную стоимость добытого полезного ископаемого в следующем за ним (текущем) налоговом периоде.

Принципиальное различие в правовых подходах возникло прежде всего из-за юридического несовершенства отдельных норм, но, как известно, пробелы до их устранения толкуются в пользу налогоплательщика. □

<sup>15</sup> Постановление Президиума ВАС РФ от 8 декабря 2009 г. № 11715/09.